

دور ركائز الحوكمة في كفاءة إعداد الموازنة العامة

(دراسة تطبيقية على عينة من الوحدات الحكومية)

The Role of Governance Essentials in Public Budget Preparing

صبيحة برزان فرهود

المعهد التقني/ الناصرية

Sabeha B. Al-Obaidy
Technical institute\ Nassirya

الخلاصة

يسعى البحث الى تطبيق ركائز الحوكمة في تخفيض مشاكل الموازنة العامة في الوحدات الحكومية عينة الدراسة في مدينة الناصرية، من خلال استعمال استمارة الاستبانة التي وزعت على عينة من الوحدات الحكومية لسنة ٢٠٠٩، ولتحقيق اهداف البحث فقد تم تقسيم البحث الى ثلاثة مباحث، خصص المبحث الاول للاطار لمنهجية البحث، اما المبحث الثاني فقد تناول خلفية نظرية عن الموازنة العامة والحوكمة، وتضمن المبحث الثالث الجانب التطبيقي للبحث وتحليل اجابات العينة على استمارة الاستبانة.

Abstract

The search aims to applying of governance essentials in decreasing of public budget problems in governmental entities (sample of study) in Nassirya city, by using questionnaire list, which distributed to sample of governmental entities at year 2009. for realization of search objectives the search divided to three sections, the first section included the search methodology, while the second section theoretical background for public budgets and corporate governance, and the third section includes applied side and analysis of sample answers at questionnaire list.

المبحث الاول

منهجية البحث

١. أهمية البحث:- ظهر في التسعينات من القرن العشرين مصطلح الحوكمة Governance في العديد من المنظمات في الدول العربية والاجنبية، و من المسميات الاخرى التي تطلق على هذا المصطلح ، حاكمية، تحكم ، حكمانية، والذي يتضمن في مجمل مبادئه ومركزاته وسائل لحل العديد من المشاكل والمعوقات والثغرات التي ادت بالكثير من الشركات العالمية الى الانهيار، ان للحوكمة اهمية ليست اقل منها في الوحدات الاقتصادية، ويحاول الباحث من خلال البحث اظهار اهمية تطبيق ركائز الحوكمة في الوحدات الحكومية، عينة البحث والتي تطبق النظام المحاسبي الحكومي في اثبات العمليات والاحداث المحاسبية ومن ثم اثر تطبيق هذه الركائز في كفاءة اعداد الموازنة العامة للدولة.

٢. **مشكلة البحث:-** اتضح للباحث من خلال الاطلاع الميداني عن كثب على واقع اعداد الموازنات في الوحدات الحكومية عينة البحث، ان اعداد الموازنة في كافة مراحلها تعاني من عدة مشاكل والتي تمثل عوائق تقف امام اعداد الموازنة ولحين اقرارها من قبل الجهات المختصة، اضافة الى الاطلاع على اراء عدد من المحاسبين والاداريين في الوحدات الحكومية عينة البحث، وجد الباحث المشاكل التالية:-

أ. عدم وجود خبرات كافية في مجال اعداد الموازنات في الدوائر الحكومية عينة البحث، وهذا يرجع الى عدم وجود التخصصات الكافية في مجال التخطيط الاقتصادي، المحاسبية، مما يؤدي الى عدم اعداد الموازنة بالشكل المناسب لاحتياجات الدائرة، اذ ان اعداد الموازنة يتطلب التعرف على مؤشرات التضخم في الاسعار، معلومات احصائية دقيقة على الزيادة في عدد العاملين المخطط تعيينهم خلال السنة القادمة.

ب. ضيق الوقت اللازم لدراسة الموازنة ، اذ ان عدم توفر موظفين من ذوي الاختصاص، يؤدي الى اعادة الموازنة عدة مرات من الدائرة الرئيسية الى الدائرة الفرعية ومن الوزارة الى الدائرة الرئيسية لتعديلها، وهذا على حساب الوقت المخصص لاعداد الموازنة ودراساتها والمصادقة عليها من قبل الجهات المختصة، وبالتالي التأخر في وصولها الى الدوائر بصيغتها النهائية.

ج. عدم الدقة في توفير البيانات المالية لعدم توفر نظام معلومات محاسبية كفوء في الوحدات الحكومية عينة البحث، ناتجة عن ضعف التدقيق الداخلي وعدم استقلاليتها.

٣. **فرضية البحث:-** تحاول الباحثة من خلال هذه الاستبيان إثبات فرضية أساسية تبنتها الدراسة مفادها ((يؤثر تطبيق ركائز الحوكمة في كفاءة إعداد الموازنة في الوحدات الحكومية)، وتتفرع منها الفرضيات التالية :-

أولاً : تؤثر تطبيق ركائز الحوكمة في كفاءة إدارة الوحدات الحكومية.

ثانياً : تؤثر ركائز حوكمة الشركات في جودة إعداد القوائم المالية في الوحدات الحكومية.

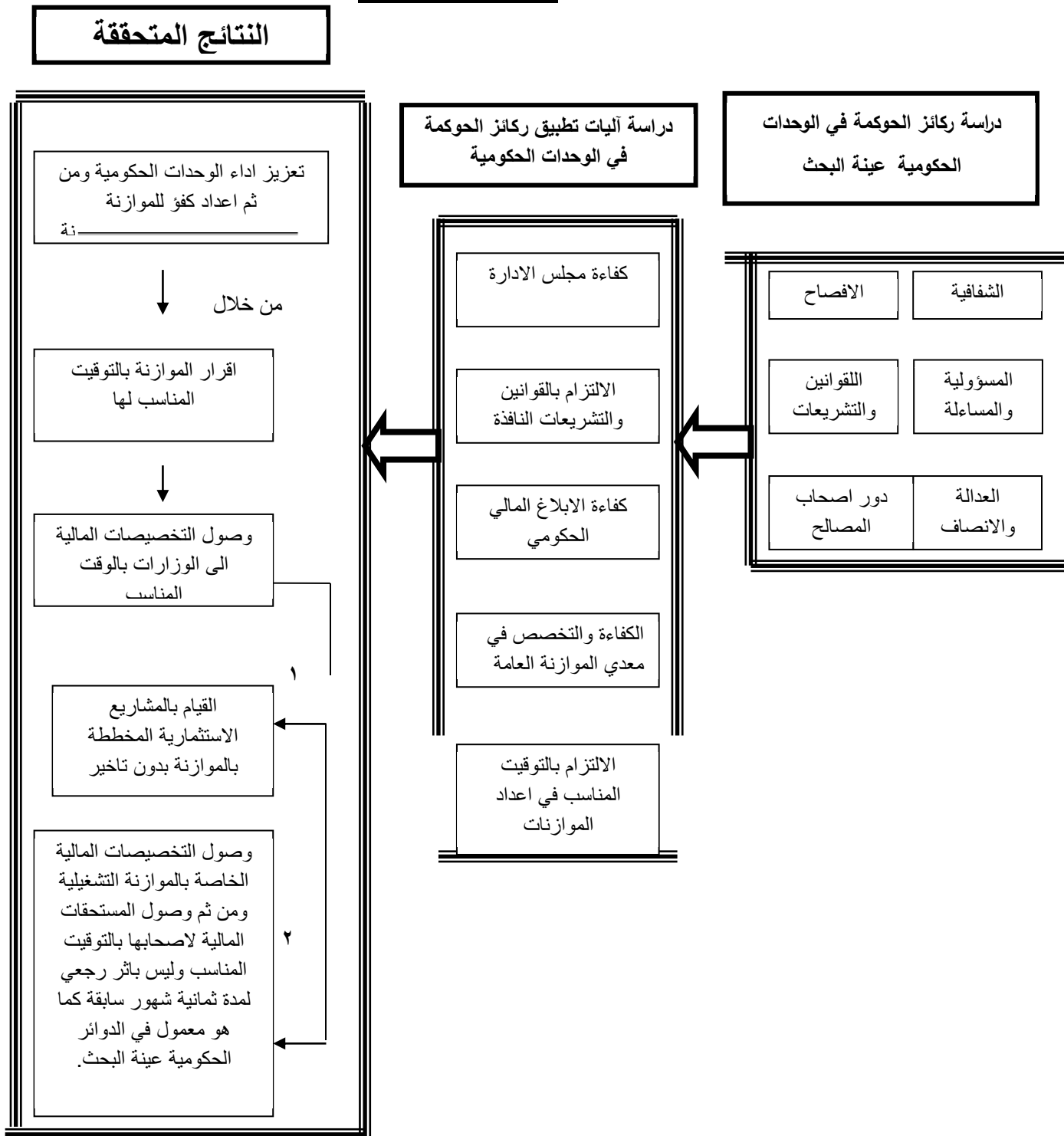
ثالثاً: تؤثر ركائز حوكمة الشركات في جودة المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية في الوحدات الحكومية.

٤. **أهداف البحث:-** تهدف الدراسة إلى وضع آليات لتنفيذ ركائز الحوكمة في إعداد الموازنات في الوحدات الحكومية، والتعرف على واقع آليات تطبيق ركائز الحوكمة في الوحدات الحكومية عينة البحث، بناءً على تقييم الواقع الحالي لها،

٥. **المخطط الاجرائي للدراسة:** يتم من خلال المخطط الاجرائي شرح كافة الاجراءات التي قام بها الباحث للوصول الى اختبار نتائج فرضيات البحث الفرعية والفرضية الرئيسية.

شكل (١)

المخطط الاجرائي للدراسة



٦. عينة البحث:- تتكون عينة البحث من :-

أ. مجموعة من الوحدات الحكومية لسنة ٢٠٠٩.

ب. عدد من المهنيين والأكاديميين للإجابة عن أسئلة الاستبانة، والآتي بيانات عن عينة البحث والموضحة وفق الجداول التالية:-

الجدول (١) العدد والنسبة المئوية للاستثمارات الموزعة والمستردة والخاصة بعينة البحث

الاستثمارات العينة		الاستثمارات الموزعة		الاستثمارات المستردة		الاستثمارات الخاضعة للتحليل	
العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %
١. المهنيين							
المحاسبين	15	37.5%	15	41.7%	15	41.7%	
مراقبي الحسابات	12	30%	9	25%	9	25%	
٢. الأكاديميين							
المجموع	40	100%	36	100%	36	100%	

الجدول (٢): التخصص العلمي لعينة البحث

التحصيل الدراسي		المحاسبة والتدقيق	الاقتصاد	الإدارة	القانون	علوم تجارية	المجموع
العدد والنسبة المئوية	العدد	24	3	2	3	4	36
النسبة المئوية		67%	8%	6%	8%	11%	100%

الجدول (٣) التحصيل الدراسي للعينة

الشهادة		البكالوريوس	الدبلوم العالي	الماجستير وما يعادلها	الدكتوراه وما يعادلها	المجموع
العدد والنسبة المئوية	العدد	10	10	12	4	36
النسبة المئوية		28%	28%	33%	11%	100%

الجدول (٤) عدد سنوات الخدمة الوظيفية للأفراد عينة البحث

عدد سنوات الخدمة	١٠ سنوات فأقل	١١-١٩	٢٠ سنة فأكثر	المجموع
العدد	8	18	10	36
النسبة	22%	50%	28%	100%

المبحث الثاني

الاطار النظري

اولاً: خلفية نظرية عن الموازنة العامة

يرتبط اعداد الموازنة العامة لاية دولة بدالة هدف معينة تعمل بنود الموازنة على تحقيقها. كما تتم عملية الاعداد على وفق معايير دولية معتمدة تتعلق بشفافيتها من خلال اربع مجالات اساسية هي: وضوح الادوار والمسؤوليات ، اتاحة المعلومات للجميع ، اعداد وتحضير معلن للموازنة وتطبيق معلن لها وخاضع للرقابة ، وضمانات بأن تتم العملية بكافة مراحلها بنزاهة تامة.

أما المقصود بدالة الهدف هنا هي وجود مجموعة من الاهداف المتفق عليها بين السلطتين التنفيذية والتشريعية. ويتم تحقيق هذه الاهداف في اطار استراتيجي وطنية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ، ومن خلال مجموعة سياسات وبرامج وآليات تنفيذ (محددة بدقة) . وعلى وفق ذلك ينبغي استخدام الموازنة العامة كأداة اساسية في تنفيذ استراتيجية التنمية من خلال اعتبارها برنامجاً تنموياً (سنوياً) ضمن الاطار الاجرائي والمؤسسي والقانوني العام لهذه الاستراتيجية .

ثانياً: تعريف الموازنة: عرفت الموازنة بعدة تعاريف منها:-

١. عرفت الموازنة: بموجب قانون أصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ المعدل الفقرة (١) من المادة الثانية، بأنها الجداول المتضمنة تخمين الإيرادات والمصروفات الدولة لسنة مالية واحدة تعين في قانون الموازنة. ومن هذا التعريف فان موازنة الدولة تتضمن من الناحية الحسابية جانبين ((قانون اصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ وتعديلاته: (١)

لأول: جداول الإيرادات ، وتتضمن مايتوقع تحصيله من مبالغ خلال السنة المالية من مصادر الإيراد المختلفة.

الثاني: جداول النفقات، وتتضمن المبالغ المعتمدة (المخصصة) لوحدات الدولة خلال السنة المالية نفسها ووجه إنفاقها لتنفيذ أعمال ومشاريع الدولة المختلفة.

وبما ان الجداول تخمينية فان المقصود اذن الموازنة تخص الفترة المقبلة محددة بموجب القانون تبدأ في ١/١ وتنتهي في ٣١/١٢ من السنة ذاتها.

٢. عرفت الموازنة : بموجب قانون الموازنات العامة الموحد للدولة رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥ بموجب المادة الثانية بأنها (قانون الموازنات العامة الموحد رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥)

أ. موازنة القطاع الحكومي الممول مركزيا هي موازنة تخصيصية وتخطيطية.

ب. تتضمن موازنة القطاع الحكومي الممول مركزيا جميع الموارد المتوقع تحصيلها من مصادر التمويل التي تقع مسؤولية جبايتها على الوزارات والتقسيمات المرتبطة بوزارة ، كما تتضمن التخصيصات المعتمدة لاستخدامها خلال السنة المالية.

ج. عملية سنوية تركز على التخطيط والتنسيق ورقابة استعمال الموارد لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة ، فهي أساسا عملية اتخاذ القرار بطريقة يمكن بها الموظفين الرسميين على مختلف المستويات الإدارية أن يقوموا بالتخطيط والتنفيذ لعمليات البرنامج بطريقة مخططة للحصول على أفضل النتائج الممكنة من خلال التوزيع والاستخدام الأكثر فاعلية للموارد المتاحة.

ومن خلال ماتقدم يرى الباحث بأن الموازنة (هي مجموعة من الأهداف والبرامج التي تقرر الدولة تنفيذها بوحداتها المختلفة خلال فترة زمنية قادمة عادة تكون سنة ، معبرا عنها بتكاليفها المالية، وتحديد مقدار ومصادر الأموال المقرر تحصيلها خلال نفس الفترة لسد تلك التكاليف).

ثالثاً: اهداف الموازنة العامة

يمكن تلخيص أهداف الموازنة العامة للدولة في ثلاثة أهداف رئيسية:- (مرعي: ٣٦٨)

١. **اهداف تخطيطية:** نتيجة لتدخل الدولة الحديثة في مختلف الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية ورغبة الحكومات في ايجاد توازن حقيقي للاقتصاد القومي، أصبح ينظر الى الموازنة العامة كأداة للتخطيط، تركز على الأحداث المستقبلية التي يجب ان تتحقق واصبح الربط بين التقديرات وبين تحقيق الأهداف مسألة أساسية ضمن الفترة الزمنية المعتمدة للموازنة.
 ٢. **اهداف رقابية:** ترتبط الرقابة بهدف معين وتكون مسؤولة عن تحقيق ذلك الهدف بأفضل الوسائل، ومن ذلك يمكن ان يحدد الهدف الرقابي للموازنة العامة بكونها اداة للرقابة المركزية على المال العام وان تحقيق الوفورات عند تنفيذ الموازنة واقتراب التخطيط من التنفيذ الفعلي وتعديل الانحرافات يعتبر المهمة الأساسية للاهداف الرقابية حيث من خلال ذلك يمكن قياس الاداء الفعلي للبرامج والانشطة الحكومية.
 ٣. **اهداف سلوكية:** تهدف الموازنة الى التأثير في سلوك واتجاهات العاملين بالجهاز الحكومي للدولة وتركز على الدور الذي تلعبه الموازنة في قياس الاداء وطرق هذا القياس والتقارير الخاصة ببيانات اداء العمل للأفراد بحيث تساعد على توجيه وتطوير وتنظيم الادارة الحكومية مما يعطي مساهمة العاملين في اعداد الموازنة ووضع اهداف ومعايير مقبولة على اعتبار ان هذا الجهاز يمثل الجهة الاستشارية للادارات العليا.
- رابعاً: قواعد (مباديء) اعداد الموازنة العامة للدولة في العراق

تخضع الموازنة العامة للدولة الى مجموعة من المبادئ العلمية عند الاعداد ويطلق عليها في بعض الاحيان قواعد الموازنة ومن هذه المبادئ:- (أبيدي، ٤٣: ١٩٨٥-٤٤)

١. **مبدأ سنوية الموازنة:** وهو ان تعطى التقديرات للنفقات والايادات لسنة واحدة بحيث تستقل كل سنة بنفقاتها وايراداتها لتمكن السلطة التشريعية من فرض رقابة مستمرة على اعمال السلطة التنفيذية. وهي افضل فترة تغطي جميع العوامل الموسمية التي تؤثر على الانفاق العام وعلى الموارد العامة اضافة الى ان هذه المدة تعطي فرصة لاجراء المقارنات للايادات ووجه الانفاق بين سنة واخرى وتحديد اتجاهاتها ومدلولاتها، الامر الذي يساعد على رسم سياسات الدولة التخطيطية والاقتصادية والمالية.
٢. **مبدأ شمول الموازنة:** يقضي هذا المبدأ بان تتضمن الموازنة العامة للدولة على كافة تخصيصات النفقات العامة وتخصيصات الايرادات العامة بصورة اجمالية وهذا يعني ان وحدات الدول المكلفة بجباية الايرادات العامة ليس لها الحق في تنزيل النفقات العامة منها وقيد الصافي في موازنتها. اي عدم جواز تخصيص ايراد معين لمجابهة نفقة معينة. وهذا يستلزم تجميع كافة الايرادات في صندوق الدولة لمواجهة نفقات وحدات الدولة المختلفة حسب ما مقرر لها من اعتمادات بموجب الموازنة.
٣. **مبدأ وحدة الموازنة:** يقتضي ان تعد الموازنة العامة بوثيقة واحدة تتضمن كافة النفقات من جانب مع كافة الايرادات في الجانب الآخر من الموازنة. لضمان سهولة معرفة اجمالي تقديرات النفقات واجمالي تقديرات الايرادات التي تتكون منها الموازنة، اضافة الى امكانية معرفة الفرق بين الجانبين ان وجد سواء وفرا او عجزاً.
٤. **مبدأ النشر والعلانية:** يجب ان تنشر الموازنة وتبلغ الى الجهات المختصة من حيث مايخص الجمهور يفترض ان تنشر الاجماليات ومقدار الدعم والعجز والاتجاهات العامة الاقتصادية والاجتماعية للموازنة والاحصائيات الخاصة بالمقارنات بينها وبين الموازونات للسنوات السابقة. اما السلطة التشريعية فيفترض ابلاغها بالتفاصيل حسب الهيكل التنظيمي للدولة والتقسيم الجغرافي للوحدات الادارية ومدى اتساق الموازنة مع خطط التنمية ويتم ابلاغ وحدات الدولة بما يخصها من تقديرات بصورة تفصيلية وتحليلية لتسهيل عملية التنفيذ والرقابة.
٥. **مبدأ توازن الموازنة:** كانت النظرة التقليدية لمبدأ توازن الموازنة هو ينبغي ان تكون مجموع تقديرات الايرادات العامة يساوي تقديرات النفقات العامة وهذا يعني عدم تحقيق وفرا او عجزاً في الموازنة. ان هذه النظرة مبنية على اساس تجنب العجز في الموازنة وكيفية تمويله فإذا تمت تغطيته عن طريق القروض فان الفترة المالية التي تحقق فيها العجز ستستفيد من القروض المستلمة لتمويل العجز وتحمل كلفتها (القروض

و الفوائد) المدة المالية اللاحقة ، هذا منجهة . اما من جهة اخرى فهو التجنب من التضخم وما يترتب عليه من محاذير اقتصادية.

- اما النظرة الحديثة لمبدأ توازن الموازنة فمفهومه اشمل واعم، اذ ينصرف الى التوازن الاقتصادي الشامل (التوازن بين الدخل القومي المتوقع وبين الانفاق القومي المتوقع)، اي مآمارسه الموازنة بجانبها من ايرادات ونفقات من آثار على النشاط الاقتصادي.

خامسا: تقسيمات الموازنة العامة للدولة في العراق

ان المقصود بتقسيمات الموازنة او تصنيف الموازنة هو وضع الاستخدامات والموارد في مجاميع او اصناف رئيسية او فرعية متجانسة ووفقا لمعايير معينة مع اعطاء كل مجموعة ارقام متسلسلة ومتدرجة لكي تشكل في النهاية نظاما متكاملًا يبين هيكل الموازنة العامة للدولة وان كل مجموعة يكون لها دلالاتها وتخدم اغراضا معينة. ويوجد نوعين من الموازنة هما:- (مرعي:٣٦٨)

١. **الموازنة الاستثمارية (موازنة الخطة السنوية):** وتتضمن ما يتم تخصيصه من مبالغ لتنفيذ المشاريع الاستثمارية طويلة الاجل كالطرق والجسور والمشاريع الصناعية والزراعية والخدمية المختلفة التي تنتهي بأنشاء مشروع ما. والاسلوب المعتمد في تقسيم الموازنة الاستثمارية هو الاساس القطاعي اي ان المشاريع تقسم حسب القطاعات الاقتصادية كأن نقول القطاع الزراعي او الصناعي ، الخدمي ، التشييد والبناء وما الى ذلك.

٢. **الموازنة الجارية (الاعتيادية):** وتتضمن الايرادات والنفقات الجارية للوحدات الحكومية الخدمية ذات الصفة المتكررة اي تلك النفقات التي تخصص للوحدات الحكومية للقيام باداء المهام المكلفة بها والتي تساعد على استمرارية عمل الدولة بواجباتها في تقديم الخدمات لافراد المجتمع وتسمى بالموازنة الاعتيادية لاختلافها عن الانفاق الاستثماري. وللموازنة الجارية تقسيمات متعددة وذلك من اجل توفير البيانات التي تطلبها مختلف الجهات ذات الاهتمام بهذا الموضوع بشأن اتخاذ القرارات المناسبة على ضوءها او اعداد الدراسات. وحيث ان الموازنة اداة من ادوات الادارة المالية وادوات من ادوات السياسة المالية فلا بد من ان تكون مهية لخدمتها من حيث تقديم البيانات الاساسية .

سادسا: دورة اعداد الموازنة العامة للدولة في العراق

١. مرحلة تهيئة مستلزمات اعداد الموازنة العامة من استمارات وجداول وتوجيهات وتعليمات بشأن الاعداد. وهذه المرحلة تقوم بها وزارة المالية حيث تهيء الجداول اللازمة لاعداد الموازنة وتوزعها على الدوائر المعنية مع تعليمات كيفية استعمالها وتحديد تاريخ تقديمها الى وزارة المالية.

٢. مرحلة الإعداد الأولي للموازنة من قبل الدوائر الفرعية حيث ان كل دائرة من الدوائر يجب أن تتولى إعداد موازنتها وفق الأسس المحددة والبيانات الإحصائية المتوفرة والتوجيهات التي تصدرها وزارة المالية والوضع العام للدولة.

٣. مرحلة المناقشة: من قبل الدائرة الاعلى لموازنة الدائرة الفرعية التابعة لها وتتولى تدقيقها والتأكد من مطابقتها للتوجيهات والتعليمات ثم تناقش الوحدات حول كل رقم من الارقام الواردة في الموازنة وعلى الدائرة ان تثبت حقيقة احتياجها لهذا الرقم وبعد ذلك توحد موازنات الوحدات لتشكل موازنة الدائرة الرئيسية ثم ترفع إلى الوزارة المختصة.

٤. مرحلة المناقشة من قبل الوزارة المختصة : وتتولى الوزارة تجميع موازنات الوحدات الفرعية التابعة لها وفحصها ومناقشة تلك الوحدات تفصيليا حول كل ماورد في موازنتها واجراء مايتطلب تغييره او الغاءه من مبالغ ثم توحد وترسل الى وزارة المالية.

٥. مرحلة المناقشة من قبل وزارة المالية: وتتولى وزارة المالية/ دائرة الموازنة استلام موازنات الوزارات والدوائر الرئيسية المرتبطة بها وتدقيقها ومن ثم تحدد موعدا لمناقشة الوزارة والدوائر المذكورة حول ما ورد

في موازنتها من طلبات تخصيص وعلى تلك الوزارات إثبات صحة الطلبات وذلك من خلال تعزيزها بالبيانات الإحصائية والأسس المقبولة.

٦. مرحلة التشريع: وبعد ذلك توحد تلك الموازنات التخمينية لكافة الوحدات الحكومية وترفع من قبل وزارة المالية إلى مجلس الوزراء لمناقشتها ومن ثم إلى مجلس البرلمان وبعد ذلك إلى يصدر قانون يسمى بقانون الموازنة العامة للدولة.

٧. مرحلة التنفيذ: تعاد الموازنة بصيغة قانون إلى وزارة المالية لتتولى توزيعها إلى الوحدات الحكومية كل ما يتعلق بهالكي تبدأ بمرحلة التنفيذ وفقاً لتعليمات تصدر عن وزارة المالية تتضمن الأسس لتنفيذ الموازنة لكي تلتزم الوحدات بتلك التعليمات والتوجيهات إضافة إلى التزامها بنود الموازنة.

٨. مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة: تهدف الرقابة على تنفيذ الموازنة التأكد من سلامة التصرف بالأموال العامة والتزام الوحدات بتنفيذ الصرف بحدود الاعتمادات المصدقة قيدها على الحسابات المختصة وإنفاقها للأغراض المحددة خلال فترة الموازنة وكذلك الحال بالنسبة إلى جباية الإيرادات على أن يكون وفق القوانين وقيدها للحسابات المختصة حسب نوع الإيراد.

سابعاً: تعريف حوكمة الشركات

لقد تزايد الاهتمام مؤخراً بمصطلح الحوكمة في السنوات السابقة وبخاصة في عقد التسعينيات من القرن العشرين وذلك نتيجة لما شهده الاقتصاد العالمي من التداعيات والانهيئات المالية والمحاسبية لعدد من الشركات العالمية كالتي حصلت في جنوب شرق آسيا وفضيحة شركة انرون وما تبعها من انهيار لشركة آرثر- أندرسون إحدى شركات التدقيق الخمس الكبار في العالم.

، إذ تعددت تعاريف حوكمة الشركات بتعدد وجهات نظر الكتاب والباحثين والجهات التي أولته اهتماماً، والهدف منه، إذ قدم كل منهم تعريفاً وكمالي :-

انها مجموعة من الآليات التي توضع للتأكد من أن موجودات الوحدة الاقتصادية تستعمل بكفاءة والتي تكفل لمجهزي الأموال (المستثمرين) عوائد على استثماراتهم. (shleifer,1997:737)

اذ يركز التعريف أعلاه على الاستغلال الكفاء لموجودات الوحدة الاقتصادية والتي يشمل ضمن هذا التعريف كيفية الاستغلال الأمثل لموجودات الوحدة الاقتصادية من قبل سلطة اتخاذ القرارات (الإدارة)، بما يكفل للأطراف الأخرى المردودات المتوقعة على استثماراتهم وتهدف هذه الآليات إلى جعل المدراء ينظرون إلى مصالح الأطراف الأخرى ومعاملتهم بصورة عادلة .

تعريف: OECD وتعد منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي من أوائل المهتمين بحوكمة الشركات ، إذ قدمت تعريفاً في عام ١٩٩٩ بأنه ذلك النظام الذي يوضح كيفية إدارة منشآت الأعمال المالية والرقابة عليها. (OECD,2004:35)

- يركز التعريف على النظام الذي بموجبه يتم وضع الأسس والمبادئ التي من خلالها يتم إدارة أنشطة المنشآت والرقابة على أدائها. من خلال وضع الإجراءات الكفيلة بالرقابة ومتابعة أداء المدراء في المنشآت لضمان كفاءة استغلال الموارد المتاحة وبالتالي تحقيق الهدف الأساس الذي أنشأت المنظمة من أجله. وعدت حوكمة الشركات نظاماً أي يشمل المدخلات (والتي تمثل المبادئ والإجراءات التي يتضمنها حوكمة الشركات والخاصة بالوحدة الاقتصادية) أما العمليات (كيفية تطبيق هذه المبادئ والإجراءات من قبل الإدارة والعاملين في الوحدة الاقتصادية) أما المخرجات فهي النتائج النهائية المتأتية من تطبيق هذه الإجراءات والمبادئ . ويرى الباحث انه يمكن ان تعرف الحوكمة بما يتلائم مع موضوع البحث الحالي بانها:-

نظام يتم بموجبه إخضاع نشاط الوحدات الحكومية إلى مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف الوحدات وضبط العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء.

ثامناً: - أهمية الحوكمة في الوحدات الحكومية:

تتكون الحكومة كنظام من مجموعة من الهياكل المختلفة التي تؤدي وظائف متنوعة وان هذه الهياكل مترابطة ومتناسقة فيما بينها وبالتالي فان أي خلل في أحدها يقود إلى اختلال الهياكل الأخرى مما يعني إن المفهوم الشامل يتمحور حول إدخال أنماط تنظيمية جديدة بحيث تلائم أنواع النشاط الجديد مع ادخال نظم وقواعد وإجراءات للعمل داخل هذه الأنماط الجديدة بالإضافة إلى تحقيق العلاقات الإشرافية والإدارية والاستشارية بين هذه التنظيمات من ناحية وبين التنظيمات الجديدة والقديمة من ناحية أخرى فضلاً عن توفير القيادات الكفوءة والواعية بهذه السياسات وكذلك التركيز على أهمية الموارد البشرية باعتبارها العنصر الحاسم في تنفيذها وإحداث التغيير المطلوب والتركيز المكثف على أن تكون مخرجات منظمات الجهاز الإداري تتسم بالتنوع والجودة لتحقيق المساهمة الفاعلة في الارتقاء بمستوى الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية نستنتج أن نستنتج من المعنى السابق أن الهدف الأساسي لعملية الإصلاح الإداري هو نجاح الوحدات في تحقيق أهدافها بفعالية عالية وبالمحصلة النهائية تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للفرد والمجتمع. (عبد الحافظ وعبد الرزاق، ٢٠٠٨: ٦-٨).

وبعد هذا المستوى من التحليل يمكن أن ننظر إلى هذه النتيجة من منطلق مفهوم الحوكمة ولا يخفى علينا أنها بأبسط التعابير لا تتعدى وجود نظم معينة تحكم العلاقة بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء بشكل عام أي أنها تشمل مقومات معينة لتقوية الوحدات ودورها وتأثيرها في المجتمع على المدى البعيد وكذلك إذا أردنا التأكيد على هذا المفهوم نقول بان ظهور مفهوم الحوكمة ابتداء كان في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية وتزايدت أهمية هذا المفهوم في إدارة المنظمة عموماً نتيجة للاتجاه العام في التحول باتجاه النظم الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة من النمو الاقتصادي هذا المفهوم بمعناه الواضح يشير إلى الترابط بين مفهوم الحوكمة والموازنة العامة للدولة سواء من حيث المسببات والإجراءات أو من حيث الأسس والأهداف وكذلك هناك تفاعل وتغذية عكسية فيما بين الآليات المعتمدة في تحقيق كل منها فالموازنة العامة ونظام الحوكمة تعني في جوهرها التغيير باتجاه التقدم والتطور وباتجاه تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية وعليه يمكن تلخيص دور الحوكمة في تخفيض مشاكل الموازنة العامة من خلال الركائز الأساسية لهذا المفهوم وضرورة تطبيقها على كافة مفاصل الجهاز الإداري في العراق تحقيقاً للأهداف الكلية وانطلاقاً من تأثير تلك المبادئ الأساسية جوهرياً بعملية اعداد الموازنات العامة، وكما يأتي:-

١. أن ضمان حقوق الملكية سواء كانت عامة أو خاصة يستند إلى التشريعات النافذة لتنظيم العلاقات بين الأفراد فيما بينهم أو بين الأفراد والدولة أي ما يسمى بالعقد الاجتماعي. ويشهد التاريخ بان العراق من أول البلدان الرائدة ومنذ أقدم العصور في مجال إصدار التشريعات ولعل مسلة حمورابي خير دليل على ذلك. أن تطبيق الحوكمة في العراق يعد وسيلة ناجحة لأجراء إصلاحات إدارية شاملة في أجهزة الدولة وقد يكون من المناسب تكثيف الجهود باتجاه تطوير التشريعات بما يضمن مواكبة التطورات الحاصلة وبما يصب في المحصلة النهائية باتجاه الحفاظ على ممتلكات وموارد وتطويرها واستخدامها بالشكل الأمثل فضلاً عن تفعيل دور المؤسسات الرقابية. إذ أن من أبرز مهام هذه التشكيلات هو الحفاظ على الممتلكات العامة وبالتالي فان تفعيل دورها ودعمها وضمن استقلاليتها ومهنتيتها يعني التطور باتجاه الحفاظ على المال العام وتنميته، كما لا يفوتنا في هذا المجال التأكيد على دور المجتمع المدني والإعلامي في الرقابة إذ أن الارتقاء بثقافة المجتمع يجعل منه خير رقيب على المال العام.

٢. أن نظام الحوكمة بما يمثله من قوانين وتعليمات وأسس، يمثل في حقيقته اتجاهاً إصلاحياً يوفر أساساً ثابتاً وثقة كاملة للمتعاملين مع مؤسسات الدولة المختلفة بحيث يوفر هذا الأساس ضماناً للجدوى الاقتصادية المستهدفة من تعاملاتهم المختلفة.

سبق وان خطى العراق خطوات ثابتة بهذا الاتجاه إذ تمثلت في تشريع العديد من القوانين التي تنظم العلاقات بين كافة الأطراف في النشاط الاقتصادي ومنها قانون الاستثمار وقانون الشركات العامة فضلاً عن تطوير العديد من القوانين المختصة في مجالات العمل النوعية ومنها تحرير القطاع المصرفي وإصدار القانون الجديد للبنك المركزي العراقي والمصارف، وكذلك اعتماد معايير وقواعد التدقيق والمحاسبة الدولية الصادرة عن المنظمات الدولية والإقليمية مثل الانتوساي (منظمة المعايير الرقابية في أمريكا اللاتينية) والاسوساي (منظمة المعايير الرقابية في آسيا) والافروساي (منظمة المعايير الرقابية في أفريقيا) وتكييفها عن طريق مجلس المعايير العراقي بما يتلائم وخصوصية البيئة العراقية.

أن التأثير المتبادل بين مؤسسات الدولة والبيئة التي تعمل ضمنها يستوجب الاهتمام والتركيز على الأبعاد الاجتماعية الناتجة عن عمل المنظمات داخل المجتمع بهدف تعظيم الفائدة المتوخاة من عملها وتحقيق أهدافها و تقليل الآثار السلبية التي قد تنتج عن ذلك إلى أدنى الحدود الممكنة، كما أن نظام الحوكمة بما يكفله من توفير المعاملة المتكافئة لجميع أفراد الشعب يمثل في حقيقته اتجاهاً إصلاحياً من خلال تحديد الحقوق والواجبات وبما ينمي الشعور الوطني والولاء لعموم أفراد الشعب.

١. يعد الإفصاح من المبادئ الأساسية التي أشارت إليها المعايير المحاسبية الدولية وكذلك العراقية بمثابة تطوير الأسس والقواعد المعتمدة في التدقيق والتي أشارت إليها ركائز الحوكمة وهو ما يتعلق بالإفصاح عن نتائج الحسابات الختامية بشكل عام فضلاً عن إعلان الأهداف التي تسعى الوحدات إلى تحقيقها بشكل واضح ودقيق والتي تصب في المحصلة النهائية باتجاه تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية العليا حيث أن من المبادئ الرئيسي الذي يجب الاتفاق عليه والعمل لتحقيقه هو (مبدأ الشعب أولاً) ويمكن تحقيق ذلك من خلال إعلان البيانات المالية الحسابات الختامية على مستوى الوحدات الفرعية والوحدات الرئيسية ومن ثم على مستوى الوزارات وعلى مستوى الدولة، لمعرفة مدى التوازن بين الدخل القومي والانفاق القومي، وفي أوقاتها المحددة بالإضافة إلى المؤشرات الإحصائية الأخرى وحسب خصوصية كل نشاط وبما يؤدي إلى تكوين صورة واضحة لدى المعنيين والمهتمين بأعداد الموازنات. كما يستوجب هذا الاتجاه أيضاً الإفصاح عن جميع المزايا العينية والنقدية التي يتمتع بها القائمون على الإدارة في تلك الوحدات (الإفصاح عن الذمم المالية لهم) إضافة إلى الإفصاح عن الإجراءات والهيكل التي اعتمدتها للسير بخطى واضحة وثابتة باتجاه تطبيق متطلبات الحوكمة وللمرحلة التي تم الوصول إليها.

إما الشفافية فهي تضمن اطلاع الشعب على كافة المعلومات والوثائق الخاصة بعمل أجهزة الدولة بما ينمي فرصة جديدة لتكوين صورة واضحة عن عملها والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها ومما تجدر الإشارة إليه إن الإفصاح والشفافية لا تشمل كافة المعلومات عن الوحدات والعاملين فيها وإنما الجزء الذي لا يتعارض مع خصوصية عمل هذه المؤسسات التي من شأنها إلحاق إضرار بها أو بالعاملين فيها لذا نرى إن من الضروري تحديد كافة المعلومات التي يتطلب الإفصاح عنها لتجنب سوء استخدامها من قبل الجهات الأخرى والأخطاء التي قد تقع نتيجة إعلان هذه المعلومات.

٢. إن الواقع الحالي الذي تعمل فيه مختلف أجهزة الدولة من دوائر حكومية أو شركات عامة قد حدد إدارتها من جهة معينة كالمدیر أو مجالس الإدارة وفي كلتا الحالتين فإن الإدارة سواء كانت شخص محدد أو مجلس ستكون هي المسؤولة الأولى عن درجة تحقيق الأهداف الشركة وعملها بالمبدأ الإداري (الإدارة بالأهداف) أو (الإدارة بالنتائج) ويمكن قياس مدى نجاح هذه الوحدات وكفاءتها بمدى تحقيقها للأهداف المرجوة منها مع ملاحظة التأثير على الجوانب الأخرى.

تاسعاً: أهداف الحوكمة: تباينت أهداف الحوكمة باختلاف وجهات نظر الكتاب والباحثين في تعريفهم لمفهوم حوكمة الشركات، فمن خلال الاطلاع على هذه المفاهيم وأهمية حوكمة الشركات بمختلف جوانبها، يمكن أن نجمل أهداف حوكمة الشركات بالشكل الآتي:

تحقيق الانضباط السلوكي والتوازن في تحقيق مصالح الأطراف المعنية جميعها في إطار نظرية الوكالة، وإيجاد الوسائل الرقابية الفاعلة وتوفير إدارة مخاطر كفاء من أجل حماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين. (العثيم، ٢٠٠٦: ٢-١)

٢. تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة إدارة الشركة ، وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين (حملة الأسهم والسندات)، والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة بما يؤدي إلى تنمية الاستثمار وتشجيع تدفقه وتنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإتاحة فرص عمل جيدة.

٣. التأكيد على أهمية الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان تدقيق الأداء المالي ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين .(نظام الإدارة العامة ومكافحة الفساد، ٢٠٠٦: ٣)

٤. وضع نظام الحوافز المناسبة للإدارة حتى تستطيع تحقيق الأهداف، وتخفيض التضارب في المصالح بين المدراء والمستثمرين.

٥. تحديد واجبات وحقوق المشاركين في الإدارة (مجلس الإدارة والمساهمين).

١. وضع أنظمة رقابية كفاء على أداء الشركة وأعضاء مجلس إدارتها.
٢. تعزيز الثقة لجميع أطراف العلاقة مع الوحدة الاقتصادية (CHANG,Y,2004)
عاشرا: **ركائز الحوكمة:** تقوم الحوكمة على دعائم او ركائز أساسية يؤدي الالتزام بها إلى كفاءة اداء الوحدات التي تطبقها، وهذه الركائز كالآتي:-

١. **المسؤولية والمساءلة:-** تعرف المسؤولية بأنها التزام الأفراد للقيام بالواجبات المحددة لهم، بعدهم أعضاء في الوحدة الاقتصادية وبغض النظر عن مصالحهم الخاصة، (جواد، وآخرون، ١٩٨٨: ١٠٧)، وتعني التزام أعضاء مجالس الإدارة في الوحدات الاقتصادية والمدراء التنفيذيين وكافة الأطراف الأخرى التي لها علاقة مع الوحدات الاقتصادية بانجاز الأعمال الموكلة إليهم والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم.

اما المساءلة فتعني محاسبة المسؤولين او الذين يتخذون القرارات والذين يقومون بتنفيذ الأعمال في الوحدات الاقتصادية عن تبعات أعمالهم ونتائج قراراتهم. (خوري، ٢٠٠٣: ٣)

٢. **الإفصاح والشفافية:-** يعد الإفصاح (Disclosure) ركيزة أساسية من ركائز حوكمة الشركات اذ ان كافة المعاملات في الوحدات الاقتصادية تتطلب ذلك، فالإفصاح عن المعلومات والبيانات المالية في كافة الوحدات الاقتصادية ، من حيث سرعة توفير هذه المعلومات وقلة تكلفتها يؤدي إلى زيادة كفاءة أداء الوحدات الاقتصادية، فضلا عن أن الإفصاح عن المعلومات والبيانات المالية للوحدات الاقتصادية بطريقة موضوعية وعادلة من شأنه تزويد كافة الأطراف التي تتعامل مع الوحدات الاقتصادية بكم مناسب من المعلومات ونوعية ممتازة، تساعد جميع مستعمليها على اتخاذ القرارات السليمة. (بهار، ٢٠٠٤: ٦٦)

حيث إن بسبب الأهمية المتزايدة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية، حرصت العديد من الجهات المنظمة للمهنة على إصدار معايير خاصة بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية وتقديمها إلى مستعمليها، (مطر، ٢٠٠٤: ٣٣١) والذي يعمل جنبا إلى جنب مع الشفافية والتي تعد من المتطلبات الأساسية لأية وحدة اقتصادية تعمل في ظل بيئة ديناميكية، فزيادة درجة الشفافية تساهم إلى حد بعيد في زيادة درجة الثقة بين الوحدات الاقتصادية والأطراف التي تتعامل معها، وبالتالي اتخاذ القرارات السليمة. أما الشفافية فتعني تزويد الأطراف ذات العلاقة مع الوحدة الاقتصادية بالمعلومات الوافية والكافية لتمكنه من فهم وضعية معينة بشكل كامل يمكنه من اتخاذ القرار، أي يقتضي الأمر إصدار بيانات شاملة ومتكاملة ومعدة وفق أسس ومعايير معلومة سلفا .

٣. **التشريعات والقوانين:-** إن وجود قوانين تحكم أداء الوحدات الاقتصادية من شأنها أن تؤدي إلى كفاءة أداء التحكم المؤسسي، ففي الكثير من الدول لا يوجد قانون او نظام خاص للتحكم المؤسسي، لكنه يوجد في نسيج من القوانين والتشريعات التي تحكم أداء الوحدات الاقتصادية مثل قانون الشركات، قانون الأسواق المالية،

قانون الاستثمار، قانون ضريبة الدخل ، وغيرها من القوانين التي تحدد مسؤوليات وواجبات الوكيل تجاه الأصل في كافة أعمال ونشاطات الوحدة الاقتصادية.

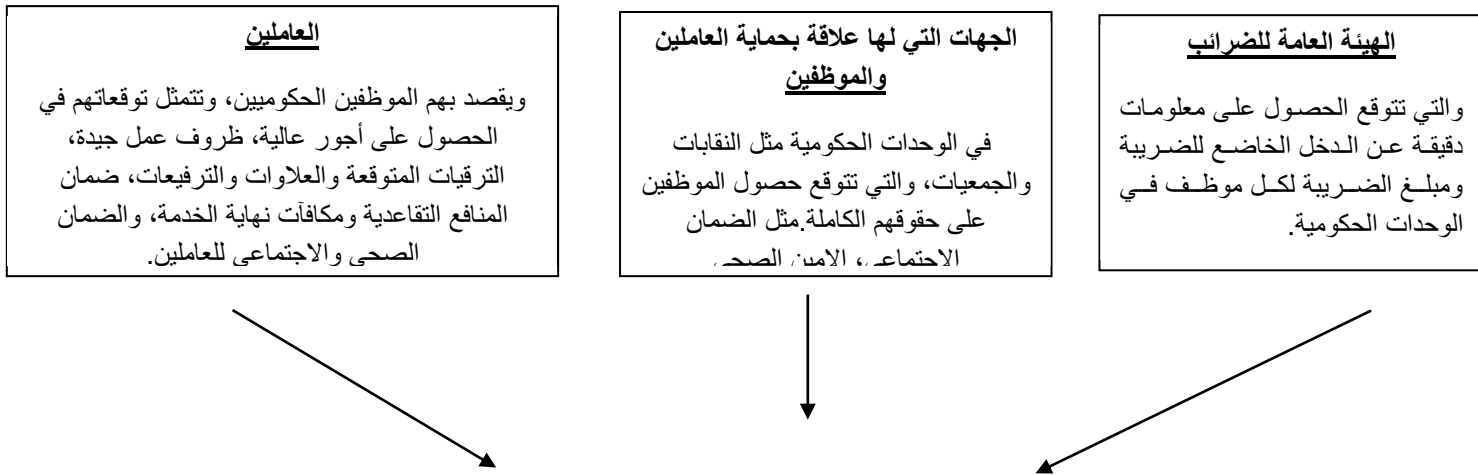
٤. **الاستقلالية:-** عادة ما يفتقر المساهمون المؤسسون إلى الوقت والموارد اللازمة لمتابعة كل من المدراء ومجلس الإدارة وخصوصا إذا كانوا هؤلاء المدراء وأعضاء مجلس الإدارة يمتلكون أسهما فيها، (ديفيز، ٢٠٠٤: ١-٢)، إذ ترتبط هذه الركيزة بتشكيل اللجان التي يعينها مجلس الإدارة ، فعلى مجلس الإدارة أن يشكل اللجان الخاصة بالتدقيق وتحديد التعويضات وتعيين المدراء التنفيذيين، وقد أوصت لجنة Cadbury في تقريرها أن على مجلس الإدارة تشكيل لجنة تدقيق مكونة من ثلاثة مديرين غير تنفيذيين على الأقل ويجب أن يكونوا مستقلين عن الإدارة . حيث تكمن الميزة الأساسية للاستقلالية هي في زيادة الثقة بين المساهمين ومجلس الإدارة ، فالمستثمرين ينبغي أن تتوفر لديهم الثقة في قدرة مجلس الإدارة على التعيين وعلى انتهاج السياسات التي تسفر عن توليد أقصى قيمة لكافة المساهمين ، فضلا عن الثقة في قدرة مجلس الإدارة على تنفيذ استراتيجيات فاعلة في الأجل الطويل.

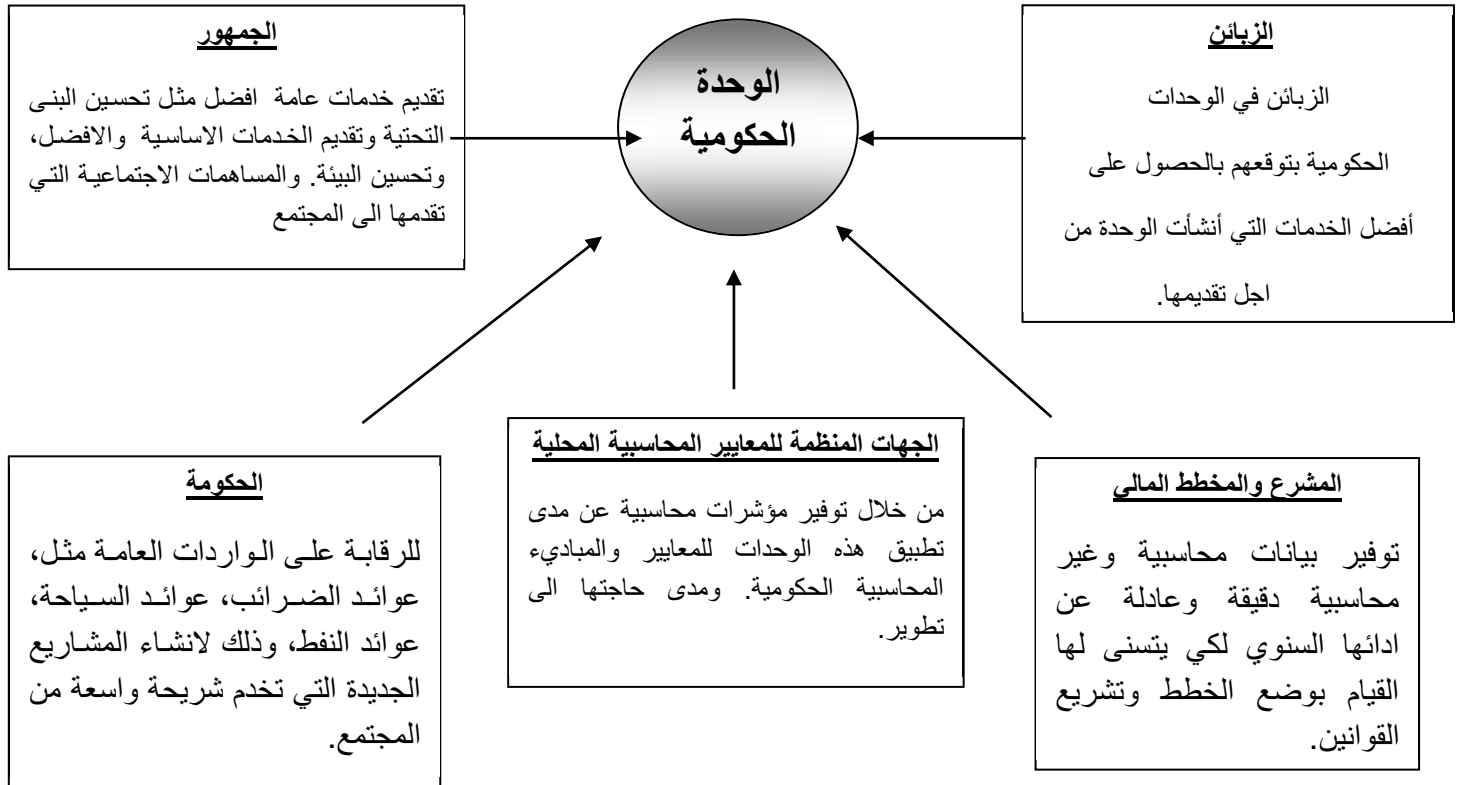
٥. **تحقيق العدالة في معاملة كافة المساهمين:-** وتعني المساواة في المعاملة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحققهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المدراء التنفيذيين (OECD,2004: 35)

ويرى الباحث ان ركائز الحوكمة في الوحدات الحكومية لا تختلف عنها في الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح، الا ان الاختلاف يكون في عدم تجانس اهداف اصحاب المصالح ، ففي الوقت الذي يتكون فيه اصحاب المصالح المباشرة في الوحدات الاقتصادية من المساهمون بانواعهم (الحالي والمرتبب، والمقرضون، الاسواق المالية، المصارف، الهيئة العامة للضرائب ، العاملين، والمديرون)، فنرى في الوحدات الحكومية اصحاب المصالح متكونين كما هو في الشكل (٢)، وذلك لغياب دافع الربح(على اعتبار انه دافع مشترك لكافة اصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح)، وهذا بدوره ادى الى تغير نمط العلاقة بين اصحاب المصالح انفسهم من جهة وبينهم وبين الوحدة الحكومية من جهة اخرى، اي ان المدراء اللذين يعينون بقرارات السلطة العليا وبالتالي تكون العلاقة وظيفية بحتة وتكون نتائج اعمالها ومعرفة مركزها المالي خارج نطاق اهتمام المدراء. وهذا ما يؤكد [(السعبري، ٢٠٠٧)] ، اذ بين ان اهم ما يميز الوحدات الحكومية هو عدم تجانس اهداف اصحاب المصالح، ولآتي مخطط يبين اصحاب المصالح مع الوحدات الحكومية وتوقعاتهم.

شكل (٢)

أصحاب المصالح مع الوحدة الحكومية وتوقعاتهم





المبحث الثالث

الجانب التطبيقي

أولاً: "واقع آليات تطبيق ركائز الحوكمة في الوحدات الحكومية:- من خلال تحليل نتائج الاستبانة الخاصة بالدراسة، المحاور الخاص آليات تنفيذ ركائز الحوكمة في الوحدات الحكومية عينة البحث، تبين مايلي:-

يمكن إيضاح آليات تطبيق ركائز الحوكمة في الوحدات الحكومية عينة البحث بالجدول التالي :-

جدول (5): الوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة شدة الاجابة ومعامل الاختلاف لعينة البحث

ت	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة شدة الاجابة	معامل الاختلاف
	المحور الاول: اختبار مدى كفاءة آليات تطبيق ركائز الحوكمة في الوحدات الحكومية عينة الدراسة				
١	تعد كفاءة الإدارة العليا في الوحدات الحكومية آلية مهمة من آليات الحوكمة .	4.425	9.4604	4.05	2.1379
٢	أن التقيد بالأنظمة والتعليمات في الوحدات الحكومية من شأنه أن يؤدي إلى كفاءة أداها.	4.5	10.4403	4.375	2.320067
٣	هل تعتقد أن القوانين النافذة والمطبقة في الوحدات الحكومية آلية متكاملة من آليات الحوكمة .	3.7	4.9497	2.875	1.337757
٤	هل تعتقد أن إعداد الموازنات بصيغتها الحالية يمكن ان تؤدي إلى تحقيق أهداف الوحدات الحكومية؟	2.35	8.0932	0.575	3.443915
٥	هل تعتقد أن موعد إقرار الموازنات الحالية هو توقيت مناسب	2	10.1735	0.35	5.08675
٦	ان توفير المعلومات بالتوقيت المناسب والجودة الملائمة من شأنه ان يؤدي إلى إقرار الموازنات بالتوقيت المناسب بدون تأخير.	3.025	5.4314	1.45	1.795504
٧	ان التنسيق والتعاون بين المستويات الإدارية في الوحدات الحكومية في توفير المعلومات يمكن أن يعتبر أداة من أدوات نجاح إعداد الموازنات.	4.3	10.2225	4.125	2.3777326
٨	أن التنسيق والتعاون بين الوحدات الحكومية الفرعية والإدارات ضمن الوزارة الواحدة يمكن ان يؤدي إلى توفير المعلومات التي من شأنها أن تؤدي إلى إنجاح عملية إعداد الموازنات وإقرارها بالوقت المناسب.	4.325	9.0277	3.95	2.087329
٩	يتم إعداد المعلومات المالية والإفصاح عنها بموجب المعايير المحاسبية الملائمة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي في الوحدات الحكومية.	4.5	10.3682	4.125	2.304044
١٠	توجد وحدة منفصلة للتدقيق الداخلي في وحدتك، يتمتع أعضاها بالاستقلالية والكفاية المهنية.	2.6	6.8191	1.225	2.622731
١١	تفصح دائرتك عن عمليات التدقيق الداخلي ونتائجها.	3.75	5.2440	3.075	1.3984
12	هناك تنسيق بين وحدة التدقيق الداخلي وهيئات ديوان الرقابة المالية.	4.325	9.0277	3.95	2.087329
13	يتم الإشراف على عمليات التدقيق الداخلي من قبل لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة.	1.095	8.2158	0.325	4.213231
14	لا يطبق مجلس الإدارة في الوحدة الحكومية معايير عالية للسلوك المهني ويأخذ بنظر الاعتبار مصلحة أصحاب المصالح الآخرين.	2.9	5.7879	1.75	1.995828

نلاحظ من الجدول اعلاه ان اعلى قيمة للمتوسط الحسابي للقيم الواردة في مقياس ليكرت الخماسي هو الرقم (٥)، ومن ملاحظة قيم المتوسط الحسابي الواردة في الجدول نلاحظ ان اعلى قيمة للمتوسط الحسابي ٤.٥ وهي اقل من المتوسط الحسابي المفترض، كما ان متوسط الانحراف المعياري يساوي ٨.٠٩٠١ وهو قريب من قيمة الانحراف المعياري الوسطى ويقترب من اعلى وادنى قيمة الواردتين في السؤالين السادس والثامن، الامر الذي يقودنا الى التاكيد على محتوى اجابات العينة الواردة في الاسئلة الثلاث (٧ س - ٩ س) اما فيما يخص حدة وشدة تمسك العينة المختبرة بمحتوى الاسئلة (شدة الاجابة) فقد كانت متمركزة بالسؤال الثاني ويمثل اتفاق العينة بشكل تام، كما ان العينة اختلفت بالاتفاق على السؤال الخامس ، اذ كان معامل اختلاف هذا السؤال اعلى اعلى ما يمكن. ويمكن تحليل اجابات العينة على الاستبانة بالشكل التالي:-

١. **كفاءة الإدارة العليا في الوحدات الحكومية عينة البحث:-** تعرف الإدارة بأنها عملية اجتماعية إنسانية تتناسق فيها جهود العاملين في المنظمة كأفراد او جماعات لتحقيق الأهداف التي أنشأت من اجلها (أشبلي، ٢٠٠٩: ٣٧)، و تعد كفاءة الإدارة العليا في الوحدات الحكومية عينة البحث في تنسيق جهود العاملين فيها، يعد من العوامل المؤثرة في كفاءة إعداد الموازنة العامة لأنها من الآليات المهمة والأساسية في تطبيق ركائز الحوكمة فيها، واتضح ذلك جليا من خلال الاستبانة الموزعة على عينة البحث تبين أن المتوسط الحسابي البالغ ٤.٤٢٥ وهي نسبة قريبة من المتوسط المفترض وهو الرقم (٥)، كما ان الانحراف المعياري بلغ ٩.٤٦٠٤ ، أي أن الإجابات تركزت في الإجابات اتفق تماما واتفق، أي أن هناك اتفاق بين عينة البحث على السؤال الأول بنسبة كبيرة إذ بلغت شدة الإجابة ٤.٠٥ أي بنسبة إجابة بلغت النسبة ٨٧.٥%. اما السؤال الثاني والذي يبين ان الانظمة والتعليمات والتقدير بها يؤدي الى زيادة كفاءتها، وهذا من خلال تحليل اجابات العينة في استبانة الاستبانة ان المتوسط الحسابي بلغ ٤.٥ للسؤال الخاص بالتعليمات والانظمة وهو قريب على الوسط الحسابي المفترض، اما الانحراف المعياري كان ١٠.٤٤٠٣ ، اي تركزت الاجابة بين اتفق واتفق تماما، وهناك نسبة اتفاق من خلال شدة الاجابة التي بلغت ٤.٣٧٥ .

٢. **واقع كفاءة تطبيق التعليمات والقوانين في الوحدات الحكومية:-** يعد التقيد بالقوانين والتعليمات النافذة في الوحدات الحكومية احدى الآليات الاساسية في الوحدات ، ومن هذه الانظمة والتعليمات النظام المحاسبي الحكومي، واحد القوانين هو قانون الموازنة العامة اضافة الى التعليمات والتشريعات النافذة، اذ من خلال تحليل الاجابات في الاستبانة تبين ان هناك اختلاف في الاجابة وتشنت الاجابة بين لا اتفق ولا اتفق تماما وبلغ الانحراف المعياري الخاص بالسؤال الثالث ٤.٩٤٩٧ اي ان هناك في الاختلاف في الاجابة وان الاجابات قد تشنت ، اما درجة شدة الاجابة بلغت ٢.٨٧٥ .

٣. **اعتبار الموازنة العامة احدى آليات الحوكمة:-** عند تحليل اجابات العينة الخاصة بالسؤال الرابع تبين ان الاجابات تركزت في عدم الاتفاق على ان الموازنة العامة بصيغتها الحالية كاحدى الآليات المهمة للحوكمة، اذ تبين ان الانحراف المعياري للاجابات كان بمقدار ٨.٠٩٣٢ ، اذ بلغت درجة شدة الاجابة ٠.٥٧٥. وهذا معناه ان الموازنة العامة تحتاج الى اليات فعالة لتطبيق ركائز الحوكمة، سنرد الى شرحها لاحقا.

٤. **واقع توقيت اقرار الموازنة العامة والمصادقة عليها في الوحدات الحكومية عينة البحث:-** اذ تبين من خلال اجابات الاستبانة ان درجة شدة الاجابة ٠.٣٥ اي بنسبة اتفاق مقدارها ٧.٥% وبلغ الانحراف المعياري للاجابة ١٠.١٧٣٥ اي ان الاجابات تركزت في (لا اوافق ولا اوافق تماما) ، وهذا يعني ان توقيت اقرار والمصادقة على الموازنة يؤدي الى تاخير توفير الاعتمادات المالية الى الدوائر الحكومية عينة البحث اضافة الى ان توفيرها في الاشهر الاخيرة من السنة يؤدي الى عوائق ومشاكل في تنفيذ المشاريع الاستثمارية المخطط لها. اضافة الى ان من العوامل المؤثرة في كفاءة الموازنة واقرارها بالتوقيت المناسب هي:-

أ. هو توفير المعلومات المحاسبية بالتوقيت والجودة المناسبة وقد كانت شدة الاجابة في السؤال السادس ١.٤٥ ، اي ان جودة وتوقيت المعلومات المحاسبية في الوحدات عينة البحث ضعيفة وهذا ما يبينه الانحراف المعياري ٥.٤٣١٤ اي تشنت الاجابة بين الفقرات.

ب. واقع التنسيق والتعاون بين المستويات الادارية في توفير المعلومات في الوحدات الحكومية عينة البحث:- اذ تعد من العوامل المؤثرة في اقرار الموازنة في التوقيت المناسب، اذ ان التنسيق والتعاون بين الدوائر الفرعية في الوحدات عينة البحث كان جيد وهذا ما يؤيده اجابات العينة اذ بلغت شدة الاجابة في السؤال

السابع والثامن ٤.١٢٥، أما الانحراف المعياري فقد كان ١٠.٢٢٢٥ اي ان الاجابات تركزت في (اتفق واتفق تماما) اي ان درجة تشتت اجابة السؤال قليلة.

٣. ان إعداد المعلومات المالية والإفصاح عنها يتم بموجب المعايير المحاسبية الملائمة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي في الوحدات الحكومية عينة البحث، اذ ان اعداد الحسابات في الوحدات الحكومية يتم بموجب الدليل المحاسبي الحكومي، وهو مستند الى المعايير المحاسبية في مجال القياس والإفصاح المحاسبي، وعند تحليل نتائج الاستبانة السؤال التاسع بينت ان شدة الاجابة ٤.١٢٥ وبنسبة مئوية ٨٧.٥%، وكان الانحراف المعياري للاجابة عن السؤال ١٠.٣٦٨٢ وهو يدل على تركيز الاجابة في اتفاق العينة على ان الافصاح عن المعلومات المالية يستند على المعايير المحاسبية الدولية.

٤. التدقيق الداخلي: يعد التدقيق الداخلي من الاليات المهمة لتطبيق ركائز الحوكمة، ومن خلال تحليل اجابات العينة على الاسئلة الخاصة بالتدقيق الداخلي وهي الاسئلة من (س١٠-س١٣) نرى ان مايلي:

أ. ان وحدات التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية عينة البحث لا يتمتع اعضاءها بالاستقلالية، اذ ان المدقق في الوحدات عينة البحث يمارس عمل المحاسب مع الوحدة المالية وفي نفس الوقت يقوم بوظيفة التدقيق، وهذا مايبينه السؤال رقم (١٠)، اذ كانت درجة شدة الاجابة ١.٢٢٥ اي بنسبة اتفاق ٢٧.٥%، وبلغ الانحراف المعياري ٦.٨١٩١ اي ان الاجابات لم تتمركز في الاتفاق وانما في عدم اتفاق العينة على السؤال.

ب. من خلال تحليل اجابات السؤال الحادي عشر، نرى ان درجة شدة الاجابة ٣.٠٧٥، وبانحراف معياري، مقداره ٥.٢٤٤٠، اي ان اتفاق العينة على ان الوحدات الحكومية عينة البحث تفصح عن عمليات التدقيق الداخلي ونتائجها، وهذا الافصاح يؤدي الى للتعاون ودعم جهود المدقق الخارجي (هيئات ديوان الرقابة المالية)، وهذا ما اكدته اجابات العينة على السؤال (١٢) بدرجة شدة اجابة ٣.٩٥ وبانحراف معياري مقداره ٩.٠٢٧٧.

ت. اما السؤال الثالث عشر فيما يتعلق بوجود لجنة للإشراف على عملية التدقيق الداخلي والتي تكون تابعة لمجلس الادارة، اكدت العينة عدم وجود هذه اللجنة، من خلال درجة شدة الاجابة البالغة ٠.٣٢٥ وبانحراف معياري مقداره ٨.٢١٥٨.

٥. معايير السلوك المهني:- وهي مدونة تتضمن مجموعة من الفقرات الاساسية التي ينبغي ان يتحلى بها الموظف في دائرته خلال اداء عمله المكلف به، وينبغي على الموظف في هذه الدوائر الالتزام بهذه المعايير، ويرى الباحث ان يتحلى الموظف في الدوائر الحكومية بالمواصفات التالية:-

أ. احترام القانون: الخضوع للقواعد القانونية المنظمة للعمل وفقا للقوانين والأنظمة أو اللوائح والتعليمات الصادرة بموجبها، وتطبيق أحكام القضاء دون تأخير.

ب. الحيادية: وهي التصرف فقط بما تمليه الجوانب الموضوعية للقضية المعروضة على الموظف، وتقديم الخدمات والنصيحة بالجودة نفسها للمواطنين بغض النظر عن معتقداتهم السياسية المختلفة.

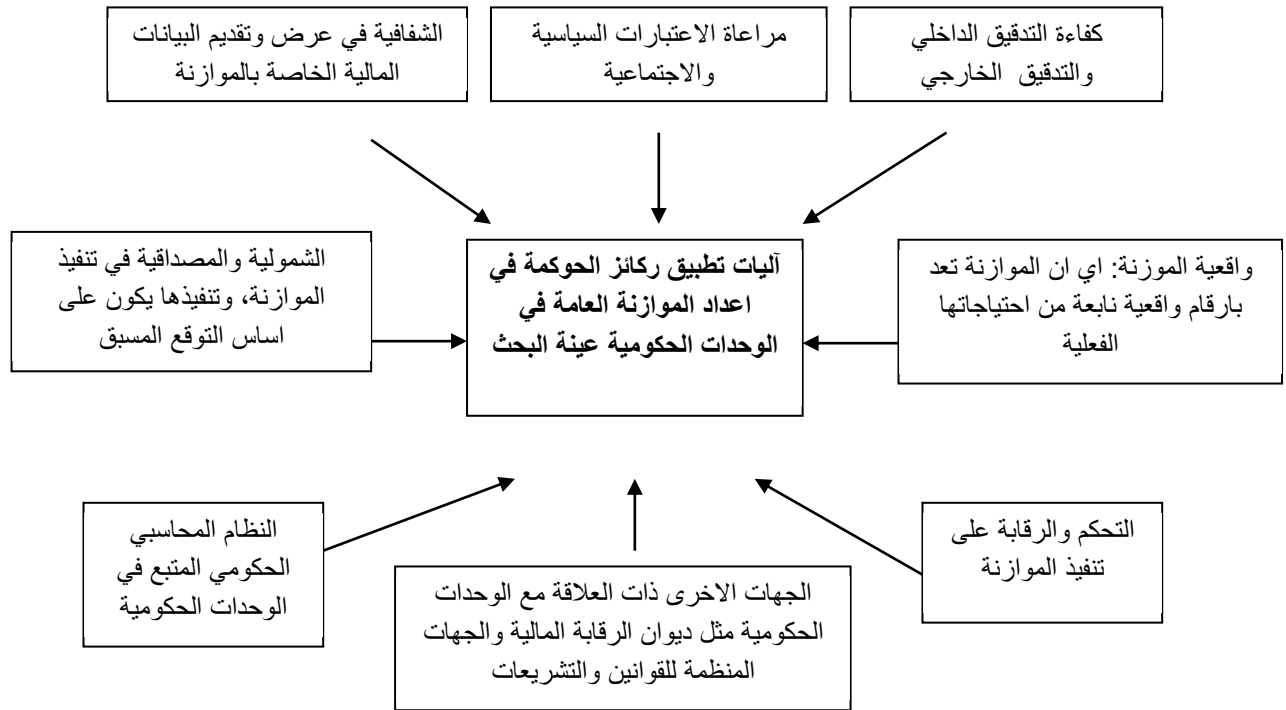
ت. النزاهة: بما أن خدمة المواطنين ونيل ثقتهم هما غاية الوظيفة العامة، فإنه يتعين على الموظف العام أن يسعى إلى الحفاظ على ثقة المواطنين وتعزيزها والتأكيد على أهمية نزاهة دائرته، والعمل على تعزيز المصلحة العامة للمجتمع؛ ألا يستخدم سلطاته ومنصبه أو يسمح باستخدامها بطريقة غير سليمة، وأن يغلب المصلحة العامة على مصالحه الشخصية في حال نشوء تضارب بين هذه المصالح، وأن يكشف عن حالات الاحتيال وسوء الإدارة في حال اطلع عليها، وأن لا يكشف عن المعلومات الرسمية بطريقة غير صحيحة أو يستخدمها لأغراض شخصية.

ث. الاجتهاد: يتعين على الموظف العام أن يؤدي واجباته بكل جد واجتهاد وعناية وانتباه، وأن يسعى لتحقيق أعلى المستويات في تقديم الخدمة للمواطنين، وان يتقيد بالعدالة الإجرائية المطلوبة لعملية صنع القرارات الإدارية، وأن يقدم النصيحة المناسبة لمسؤوليه وأن يتجنب السلوك الذي ينم عن الإهمال.

ج. **الاقتصاد والفعالية:** ينبغي على الموظف العام عند قيامه بواجباته أن يضمن عدم تبديد المال العام أو إساءة استعماله أو استعماله بطريقة غير سليمة، وأن يدبر كل أشكال الموارد العامة كالموارد البشرية والمادية والمعنوية بطريقة تؤدي إلى الحفاظ على الممتلكات والإيرادات العامة مع ضمان تقديم الخدمة بفاعلية وجودة عالية.

من خلال تحليل اجابات العينة وجد ان الوحدات الحكومية عينة البحث وجد عدم التطبيق السليم لمعايير السلوك المهني ، وهذا ناتج عن عدم توعية وارشاد الموظفين بمسؤولياتهم وواجباتهم المهنية في الاداء، وهذا السؤال اتفقت عليه عينة البحث بدرجة شدة اجابة مقدارها ١.٧٥ وبانحراف معياري مقداره ٥.٧٨٧٩ اي انخفاض الانحراف المعياري لتركز الاجابة في الاتفاق(اتفق، اتفق تماما). والشكل التالي يبين آليات تطبيق ركائز الحوكمة في الوحدات الحكومية:-

شكل (٣): آليات تطبيق ركائز الحوكمة في اعداد الموازنة العامة في الوحدات الحكومية عينة البحث



ثانياً : تحليل نتائج الاستبانة واختبار فرضيات البحث: يتم في هذه الفقرة اختبار فرضيات البحث الفرعية واعتمادا على اجابات العينة الواردة في الجدول التالي:-

الجدول (٦): اجابات عينة البحث حول تطبيق ركائز الحوكمة في الوحدات الحكومية

ت	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة شدة الإجابة	معامل الاختلاف
المحور الثاني: اختبار مدى ملائمة تطبيق ركائز الحوكمة في اعداد الموازنة العامة					
١	هل تعتقد بأهمية تطبيق ركائز الحوكمة في إعداد الموازنات في دائرتك.	4.75	١٣.٠٣٤٨	4.75	٢.٧٤٤٩٢٦
٢	تعد المعايير المحاسبية آلية أساسية من آليات تطبيق ركائز الحوكمة.	٤.٥	١٠.٣٦٨٢	٤.١٢٥	٢.٣٠٤٠٤٤
٣	<p>تهدف ركائز الحوكمة إلى :</p> <p>أ- زيادة جودة اعداد التقارير المالية في الوحدات الحكومية</p> <p>ب- زيادة كفاءة عملية التدقيق الداخلي إلى جانب عملية التدقيق الخارجي .</p> <p>ج- زيادة كفاءة الإدارة من خلال تفعيل عملية المسؤولية والمساءلة.</p> <p>د- زيادة جودة المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية من خلال تفعيل الشفافية في إعداد هذه المعلومات.</p>	٤.٥	١٠.٢٩٥٦	٤.٣٥	٢.٢٨٧٩١١
		٤.٥٥	١٠.٧٠٠٥	٤.٣٢٥	٢.٣٥١٧٥٨
		٤.٢٥	٩.٠٨٣٠	٣.٨٧٥	٢.١٣٧١٧٦
		٤.٤	٩.٢٧٣٦	٣.٩٥	٢.١٠٧٦٣٦
٤	تحقق الادارة العليا العدالة والشفافية في اعداد الموازنات في اطار ركائز الحوكمة من خلال:-				
	- المشاركة من قبل كافة العاملين في الوحدات الحكومية في وضع الموازنة الخاصة بالوحدة الحكومية.	٤.١٥	٩.٢٧٣٦	٣.٧	٢.٢٣٤٦٠٢
	- تقدم مقياس مناسب للاداء في الوحدات الحكومية عينة البحث.	٤.٣٧٥	٩.١٣٧٨	٣.٨٥	٢.٠٨٨٦٤
٥	الشفافية والعدالة في اعداد وتحديد حصص الدوائر الفرعية من الموازنة التشغيلية والاستثمارية.	٣.٦	٤.٨٤٧٧	٢.٧	١.٣٤٦٥٨٣
٦	يعد التوقيت المناسب لتوفير احتياجات الوحدات الحكومية آلية اساسية لتطبيق ركائز الحوكمة.	٤.٥	١٠.٣٦٨٢	٤.١٢٥	٢.٣٠٤٠٤٤
٧	تساعد وظيفة التدقيق الداخلي على منع واكتشاف الغش والتزوير، وبالتالي زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية وتحسين سلوك العاملين فيها.	٤.٤	٩.٤٦٠٤	٣.٨٧٥	٢.١٥٠٠٩١
٨	تعد كفاءة مدققي ديوان الرقابة المالية باعتباره المسؤول عن تدقيق نشاطات الوحدات الحكومية.	٤.٦٥	١١.٧٦٨٦	٤.٥٧٥	٢.٥٣٠٨٨٢

٩	تعد كفاءة و استقلالية المدقق وحياديته آلية من اليات تطبيق ركائز الحوكمة.	٤.٧٥	١٣.٠٣٨٤	٤.٧٥	٢.٧٤٤٩٢٦
١٠	إن موضوعية ومصادقية التقارير التي يصدرها ديوان الرقابة المالية عن الوحدات الحكومية تؤثر في مصادقية ووضوعية اعداد الموازنة العامة في الوحدات الحكومية.	٤.٥٧٥	١١.١٥٨٠	٤.٥٧٥	٢.٤٣٨٩٠٧
١١	إن ارتباط ديوان الرقابة المالية في العراق بالسلطة التشريعية يؤدي إلى تحقيق هدف الحيادية والمساءلة عن أداء الوحدات الحكومية.	٤.٦٢٥	١١.٥١٠٩	٤.٦٢٥	٢.٤٨٨٨٤٣
١٢	يمكن اعتبار تنميط الممارسات المحاسبية في العراق من خلال النظام المحاسبي الحكومي والمعايير المحاسبية الملزمة آلية مناسبة لتطبيق ركائز الحوكمة في الوحدات الحكومية.	٤.٦٧٥	١٢.٠٢٠٨	٤.٦٧٥	٢.٥٧١٢٩٤
١٣	تمتلك الوحدات الحكومية رسالة وأهداف إستراتيجية واضحة يدركها العاملين وأصحاب المصالح الآخرين.	٣.٩٥	٦.٩٦٤٢	٣	١.٧٦٣٠٨٩
١٤	يساعد التدقيق الخارجي على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات في الوحدات ومن ثم غرس الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام.	٤.٥٧٥	١٠.٩٣١٦	٤.٤٢٥	١.٦٣٦

الجدول: اعداد الباحث

نلاحظ من الجدول اعلاه ان اعلى قيمة للمتوسط الحسابي للقيم الواردة في مقياس ليكرت الخماسي هو الرقم (٥)، ومن ملاحظة قيم المتوسط الحسابي الواردة في الجدول نلاحظ ان اعلى قيمة للمتوسط الحسابي ٤.٧٥ وهي اقل من المتوسط الحسابي المفترض، كما ان متوسط الانحراف المعياري يساوي ١٠.١٧٩٩٧ وهو قريب من قيمة الانحراف المعياري الوسطى ويقترب من القيمة الواردة في السؤال العاشر الذي يمثل وسط العينة، اما فيما يخص حدة او شدة تمسك العينة المختبرة بمحتوى الاسئلة (شدة الاجابة) فقد كانت متمركزة بالسؤال الاول والثاني عشر ويمثل اتفاق العينة بشكل تام، كما ان العينة اختلفت بالاتفاق على السؤال الثاني عشر اذ كان معامل الاختلاف في هذا السؤال اعلى ما يمكن، ويمكن اختبار فرضيات البحث من خلال اختبار اجابات العينة المختارة اعتمادا على الاجابات في الجدول اعلاه وبالشكل التالي:-

الفرضية الاولى: تؤثر تطبيقات مركات حوكمة الشركات في كفاءة إدارة الوحدات الحكومية:- من خلال تحليل اجابات اسئلة الاستبانة (المحور الثاني) المبين في الجدول (٦) ادناه، فمن خلال اجابات العينة على الاسئلة الخاصة بكفاءة الادارة المتمثلة بالاسئلة، السؤال الثالث(ج) بلغ الوسط الحسابي ٤.٢٥ وبلغ الانحراف المعياري ٩.٠٨٣٠ في حين بلغت درجة شدة الاجابة ٣.٨٧٥ وبنسبة اتفاق مقدارها ٨٧.٥ %، اما السؤال الرابع فقد بين ان هناك نسبة اتفاق بين عينة البحث ان الادارة العليا لها دور في حث الافراد العاملين على المشاركة في وضع الموازنة الخاصة بوحداتهم اضافة الى تقدم مقياس مناسب للاداء في الوحدات الحكومية عينة البحث، اذ ان الاجابات في الفقرتين التابعة للسؤال الرابع كانت متشابهة وكانت الارقام متقاربة اذ حصلت الفقرتين على وسط حسابي مقداره ٤.١٥ و ٤.٣٧٥ على التوالي وهي نسبة قريبة من الوسط الحسابي الفرضي (٥)، اما شدة الاجابة كانت ٣.٧ و ٣.٨٥ على التوالي، وهي نسبة جيدة في حين بلغ الانحراف المعياري ٩.٢٧٣٦ و ٩.١٣٧٨ على التوالي وهذا يعني ان نسبة انحراف الاجابات وعدم تشتها اي انحصرت نسبة كبيرة من اجابات العينة بالاتفاق، وهذا ما يؤكد السؤال الخامس من نفس المحور الذي يبين ان الشفافية والعدالة في اعداد وتحديد حصص الدوائر الفرعية من الموازنة التشغيلية والاستثمارية ناتجة من اعداد القوائم المالية للوحدات والدوائر الفرعية لها بشكل واضح وعادل وذو مصداقية في عرض البيانات، اذ ان قيمة الانحراف

المعياري كانت ١١.١٥٨٠ اي ان الاجابات تركزت في الاتفاق بين محاور الاجابة وهذا ما يؤيد درجة شدة الاجابة التي بلغت ٤.٥٧٥ ومن خلال ملاحظة معامل الاختلاف نراه انه قليل وليس ذات دلالة احصائية في كافة الاسئلة التي وردت في المحور قليل نسبيا وليس ذات دلالة احصائية معنوية.

الفرضية الثانية: .: تؤثر ركائز الحوكمة في جودة إعداد القوائم المالية في الوحدات الحكومية: تعد جودة اعداد القوائم المالية من العوامل الاساسية في نجاح الوحدات الحكومية في اعداد الموازنة العامة، وان اي خلل اضعف في جودة اعدادها يؤدي الى ضعف اعداد الموازنة العامة وبالتالي تنفيذها، ومن خلال تحليل نتائج الاستبانة تبين من السؤال (٣) الفقرة (د) ان الانحراف المعياري كان بمقدار ٩.٢٧٣٦. وبلغت درجة شدة الاجابة (نسبة الاتفاق) ٣.٩٥، اي تركزت الاجابة في الفقرتين (اتفق تماما) و (اتفق) والمتبقي الى الفقرة (الى حد ما)، وهذا يعني ان ان تفعيل ركيزة الشفافية في اعداد وعرض القوائم المالية، يؤدي باتفاق غالبية العينة الى كفاءة اعداد وتنفيذ الموازنة العامة، اذ ان ذلك يتحقق من خلال التطبيق الموضوعي والعادل للمعايير المحاسبية كآلية مهمة من آليات تطبيق ركائز الحوكمة، اذ تبين من خلال اجابات العينة ان هناك نسبة اتفاق جيدة من خلال درجة شدة الاجابة التي بلغت ٤.١٢٥، اي يعني ان هناك اتفاق بين عينة الدراسة على ذلك في حين بلغت قيمة الانحراف المعياري ١٠.٣٦٨٢ اي ان نسبة انحراف الاجابات توزعت بين المقاييس الثلاث الاولى (اتفق تماما، اتفق، الى حد ما)، اضافة الى ان موضوعية ومصادقية التقارير التي يصدرها ديوان الرقابة المالية النابعة من الاستقلالية التي يتمتع بها الديوان، عن الوحدات الحكومية تؤثر في مصادقية وموضوعية اعداد الموازنة العامة في الوحدات الحكومية. والتي تبين في السؤالين رقم (٩) و (١٠) و (١١)، اذ بلغت قيمة الانحراف المعياري لكل الاسئلة ١٣.٠٣٨٤ و ١١.١٥٨٠ و ١١.٥١٠٩ على التوالي، اي ان الاجابات تركزت في اتفاق تماما واتفق وهذا ما يؤيده درجة شدة الاجابة التي بلغت ٤.٧٥ و ٤.٥٧٥ و ٤.٦٢٥ على التوالي، اضافة الى امكانية اعتبار تنميط الممارسات المحاسبية في العراق من خلال النظام المحاسبي الحكومي والمعايير المحاسبية الملزمة آلية مناسبة لتطبيق ركائز الحوكمة في الوحدات الحكومية، والتي تؤدي بدورها الى زيادة كفاءة وجودة عملية اعداد القوائم المالية والتي مبينة في السؤال (١٢) الذي كانت قيمة الانحراف المعياري فيه تبلغ ١٢.٠٢٠٨ وبلغت درجة شدة الاجابة ٤.٦٧٥، ان العينة اتفقت بشكل كامل على السؤال وتركزت الاجابات في اتفاق واتفق تماما.

الفرضية الثالثة: تؤثر ركائز الحوكمة في جودة المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية في الوحدات الحكومية:- في هذه الفقرة سنبين مدى دور كفاءة عمل المحاسب والمحقق الداخلي والخارجي في اعداد المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية، فان كفاءة التدقيق الداخلي والخارجي والتنسيق بين عملهما يؤدي بالنتيجة الى زيادة كفاءة وجودة المعلومات المحاسبية وجعلها ملائمة واكثر موضوعية لاعداد الموازنة العامة في الوحدات والدوائر الحكومية، فعند تحليل نتائج اجابات العينة على الاستبانة، فعند تحليل الاجابات الخاصة بان تطبيق ركائز الحوكمة تؤدي الى زيادة كفاءة التدقيق الداخلي والخارجي الذي جاء بالسؤال الثالث الفقرة (ب) اذ بلغت قيمة الانحراف المعياري ١٠.٧٠٠٥، وبدرجة شدة اجابة مقدارها ٣.٨٧٥ اي ان هناك نسبة اتفاق على محتوى السؤال من قبل العينة التي كانت الاجابة مركزة في الاجابات (اتفق تماما، اتفق، الى حد ما)، وبسبب كون وظيفة التدقيق الداخلي تساعد على منع واكتشاف الغش والتزوير، وبالتالي زيادة مصادقية المعلومات المحاسبية وتحسين سلوك العاملين فيها، وهذا لا يتحقق الا بوجود قسم تدقيق داخلي مستقل وتابع مباشرة الى الادارة العليا، وكما مبين في السؤال (٧) اذ بلغ الانحراف المعياري ٩.٤٦٠٤، وبدرجة شدة استجابة مقدارها ٣.٨٧٥، اي انها نسبة اتفاق العينة على مضمون السؤال، ويعد التدقيق الداخلي احد الركائز الاساسية للحوكمة، اما فيما يتعلق بالتدقيق الخارجي المتمثل بديوان الرقابة المالية، فان كفاءته تعد من الاليات المهمة لتطبيق ركائز الحوكمة، فمن خلال تحليل اجابات عينة البحث تبين ان الانحراف المعياري ١١.٧٦٨٦، وبلغت نسبة اتفاق العينة الى هذه الفقرة ٤.٥٧٥، المتمثلة بدرجة شدة اجابة السؤال، اذ يساعد التدقيق الخارجي على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات في الوحدات ومن ثم غرس الثقة بين اصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام، وهذا ما يؤيده اجابات العينة على السؤال (١٤) اذ بلغ الانحراف المعياري ١٠.٩٣١٦، اي تركزت اجابات العينة بالاتفاق وهذا ما تبينه نسبة الاتفاق المتمثلة بدرجة شدة الاجابة التي بلغت ٤.٤٢٥، اما معامل الانحراف في كافة الاسئلة لم يكن ذات دلالة احصائية معنوية.

المبحث الثالث

الاستنتاجات والتوصيات

اولاً: الاستنتاجات: بعد تحليل اجابات العينة المختارة لاثبات فرضية البحث، يقدم الباحث الاستنتاجات التالية:

١. ان تطبيق ركائز الحوكمة في الوحدات الحكومية عينة البحث يؤدي الى زيادة كفاءتها في اداء كافة انشطتها للمنطقة بها، لكن هذا لا يحدث الا في ظل وجود آليات داخلية وخارجية تعمل على تطبيق هذه الركائز، ومنها الادارة العليا في هذه الوحدات، التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي ومدى استقلاليته وحياديته، والانظمة والتعليمات النافذة اضافة الى القوانين والتشريعات النافذة ومنها قانون الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي وقواعد السلوك المهني، وكفاءة تطبيقها من قبل هذه الوحدات.

٢. ان الموازنة العامة في بصيغتها الحالية لا يمكن اعتبارها من الاليات الكفوءة لتطبيق ركائز الحوكمة بسبب:-

أ. التوقيت الخاص بتوفير التخصيصات المالية للوحدات الحكومية، غير مناسب، اي ان وصول التخصيصات للوحدات الحكومية عينة البحث، تصل في النصف الثاني من كل سنة مالية، وهذا يؤدي الى عرقلة اعمالها وارباك في تنفيذ المشاريع الاستثمارية.

ب. المعلومات التي تبني عليها اعداد الموازنات في الوحدات الحكومية عينة البحث، مبنية على معلومات غير دقيقة لانها تعد من قبل اشخاص غير مختصين في مجال العلوم المحاسبية والمالية والاقتصادية والاحصائية، وانما تعد من قبل الموظفين الموجودين في وحدة الحسابات لتلك الدائرة.

٣. تعد كفاءة ادارة الوحدات الحكومية عينة البحث من الآليات الهامة لتطبيق ركائز الحوكمة، وهذا ما تؤكد اجابات عينة البحث على استمارة الاستبيان اذ بين انه كلما انخفضت كفاءة الادارة في الوحدات الحكومية يؤدي الى انخفاض مؤشر الاداء وبالتالي التأثير في كافة أنشطة الوحدات الحكومية، وبالتالي عدم اعداد الموازنة العامة بالشكل العادل والموضوعي الذي يعكس الاحتياجات الفعلية لهذه الوحدات من التخصيصات المالية والعكس صحيح.

٤. بينت الدراسة الميدانية، لانه بالرغم من التنسيق بين الادارات والاقسام الموجودة في الوحدات الحكومية وخصوصا التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، الا انه ينقص هذا التنسيق المعلومات الملائمة وذات الجودة العالية، اذ ان عدم استقلالية وحيادية المدقق الداخلي.

٥. ضعف وتأخر اعداد الموازنة العامة في الوحدات الحكومية عينة البحث، كان بسبب قلة المتخصصين واصحاب الخبرة والكفاءة في مجال اعداد الموازنات، اضافة الى اعداد الموازنة يتم على اساس اعتباطية واجتهادات شخصية وليس على اساس علمية.

٦. عدم الالتزام بمعايير السلوك المهني بالرغم من وجود مدونات وتعليمات تتعلق بها، الا ان هذه المعايير بشكلها الحالي لا يمكن اعتبارها اداة فاعلة لتطوير اداء الوحدات الحكومية عينة البحث.

٧. تؤثر متركزات حوكمة الشركات في جودة اعداد القوائم المالية في الوحدات الحكومية، من خلال الشفافية في اعداد القوائم المالية، والتطبيق السليم للنظام المحاسبي الحكومي المطبق. اضافة الى مراعاة كافة المعايير والمبادئ المحاسبية في اعداد القوائم المالية في الوحدات الحكومية، ويتأتى دور الادارة باعتبارها آلية مهمة من آليات تطبيق ركائز الحوكمة، من خلال تفعيل عملية المسؤولية والمساءلة.

ثانياً:- التوصيات: في ضوء الاستنتاجات اعلاه يقدم الباحث التوصيات التالية التي يأمل ان تؤخذ بنظر الاعتبار:-

١. زيادة كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية عينة البحث من خلال:-

- أ. زيادة استقلالية المدقق الداخلي ، من خلال ارتباط وحدة التدقيق الداخلي بالادارة العليا مباشرة، لانه ينعكس على جودة المعلومات المحاسبية ومن ثم اعداد موازنات مبنية على معلومات دقيقة وعادلة.
- ب. التقيد بالتعليمات والقوانين والتعليمات النافذة، ولا سيما معايير السلوك المهني، والالتزام بها من قبل العاملين في الوحدات الحكومية عينة البحث.
- ج. التطبيق العادل والموضوعي للنظام المحاسبي الحكومي والالتزام بالمعايير والمبادئ المحاسبية بالشكل الذي يظهر المعلومات المحاسبية بمصادقية وجودة عالية، وبالشكل الذي يؤدي اعداد الموازنات بشكل يمثل احتياجات الوحدة الحكومية من التخصيصات المالية بشكل دقيق.
- د. الاستخدام الاقتصادي والكفوء لتكنولوجيا المعلومات، من خلال اتمتة المعلومات المحاسبية ليسنى لكافة المستفيدين من المعلومات المحاسبية الحصول عليها بكل سهولة ويسر.
٢. ضرورة تشكيل شعبة اعداد الموازنة في كل وحدة حكومية عينة البحث على الاقل، تتكون من موظفين من اختصاص، المحاسبة ، الاقتصاد، الاحصاء، اضافة الى ضرورة الاستعانة ببقية الاختصاصات الاخرى، مثل اختصاص الهندسة المعمارية او هندسة البناء والانشاءات لاعداد الموازنة الاستثمارية وما تحتاجه الوحدات من مشاريع مستقبلية لتطوير ابنيتها او صيانتها.
٣. ضرورة التوسع في إعداد الدراسات المستقبلية التي تتناول موضوع مشاكل ومعوقات الموازنات وربطها بما يستجد من نظم من شأنها ان تطبق مبادئها في الحد من او تخفيض هذه المشاكل او المعوقات.
٤. ينبغي اعداد القوائم المالية في الوحدات الحكومية عينة البحث، بكل شفافية و ان يتم الافصاح عن المعلومات المحاسبية بكل عدالة وشفافية الى كافة الاطراف التي يمكن ان تستفيد منها، و بالتالي اعداد موازنة عامة بكل موضوعية وعدالة.
٥. تطبيق المسؤولية والمساءلة في كافة أنشطة الوحدات الحكومية عينة البحث (من ادنى مستوى اداري الى اعلى مستوى اداري)، بالشكل الذي يحقق افضل اداء لهذه الوحدات.

المصادر

١. قانون أصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ وتعديلاته، مديرية المحاسبات العامة، الطبعة الثانية، دار الحرية للطباعة، العراق، بغداد، ١٩٦٧: ١.
٢. قانون الموازنات العامة الموحد رقم ١٠٧، لسنة ١٩٨٥.
٣. مرعي، عبد الحي، مذكرات في المحاسبة القومية وحسابات الحكومة، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، (بدون ذكر سنة): ٣٦٨.
٤. ألبعيدى، ماهر موسى، محاضرات في المحاسبة الحكومية او حسابات الموازنة، مطبعة المعارف ، العراق، بغداد، ١٩٨٥: ٤٣-٤٤.
5. Shleifer, A., R.W. Vishny, "Survey of Corporate Governance" *Journal of finance* , Vol (52), No (2),:737, 1997.
6. OECD Principles of Corporate Governance, 2004: 35.
7. دور الحوكمة في الاصلاح الاداري، شفق عبد الحافظ، مكتب المفتش وسام عبد الرزاق العام، مكتب المفتش العام، وزارة الصناعة والمعادن، ٢٠٠٨، ٦-٨.
8. العثيم، احمد صالح، حوكمة الشركات العائلية، مجلة عالم الاقتصاد، ٢٠٠٦: ٢-١.

مقالة منشورة على الموقع:- <http://www.ecoworld-mag.com>

9. نظام الإدارة العامة ومكافحة الفساد، ٢٠٠٦: ٣.

10. Chang, Y., "Corporate Governance: Risk Management Starts at the top" *balance sheet Magazine*, Vol (12), No (5), 2004.

11. جواد، شوقي ناجي، وآخرون، *مبادئ الإدارة*، مطبعة التعليم العالي، بغداد، العراق، ١٩٨٨: ١٠٧.

12. خوري، نعيم سبابا "مهنة المحاسبة بين التعثر المالي والتحكم المؤسسي في الشركات" *جريدة البيان*، الإمارات العربية المتحدة، دبي، ٢٥/٥/٢٠٠٣: ٣.

13. بهار، علي حسين "اثر بعض المتغيرات في حجم تداول أسهم الشركات مع دراسة تطبيقية للشركات الأردنية" *مجلة آفاق اقتصادية*، مجلد ٢٥، العدد ٩٨، دولة الإمارات العربية المتحدة، ٢٦: ٢٠٠٤.

14. مطر، محمد، *التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح*، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٤: ٣٣١.

15. ديفيز، ستيفن م "التسابق في مجال أساليب إدارة الشركات" من إصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة، ٢٠٠٤: ٢-١.

16. السعبري، ابراهيم عبد موسى "اثر الدليل المحاسبي لحسابات الدولة على تركيز قياس المال الحكومي وأسس المحاسبة" *مجلة تقني*، المجلد ٢٠، العدد ٢: ١٤٦، ٢٠٠٧.

17. الشبلي، هيثم محمود والنسور، مروان محمد، *ادارة المنشآت المعاصرة*، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠٠٩: ٣٧.

18. Chang, Y., "Corporate Govrnance : Risk Management Start at the top "balance sheet magazine", volume (12), No, (5), 2004.

١٩. جواد، شوقي ناجي، وآخرون، *مبادئ الادارة*، مطبعة التعليم العالي، بغداد، العراق، ١٩٨٨: ١٠٧.

٢٠. خوري، نعيم سبابا، مهنة المحاسبة بين التعثر المالي والتحكم المؤسسي في الشركات " *جريدة البيان*، الامارات العربية المتحدة، دبي، ٢٥/٥/٢٠٠٣: ٣.

٢١. بهار، علي حسين، اثر بعض التغيرات في حجم تداول اسهم الشركات مع دراسة تطبيقية للشركات الاردنية " *مجلة آفاق اقتصادية*، مجلد ٢٥، العدد ٩٨، دولة الامارات العربية المتحدة، ٢٦، ٢٠٠٤.

٢٢. مطر، محمد التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والافصاح، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠٠٤: ٣٣١.

٢٣. ديفيز، ستيفن م، التسابق في مجال اساليب ادارة الشركات " من اصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة، ٢٠٠٤:

٢٤. السعبري، ابراهيم عبد موسى " اثر الدليل المحاسبي لحسابات الدولة على تركيز قياس المال الحكومي وأسس المحاسبة " *مجلة تقني*، المجلد ٢٠، العدد ١٤٦، ٢٠٠٧.

٢٥. الشبلي، هيثم محمود والنسور، مروان محمد، ادارة المنشآت المعاصرة ، الطبعة الاولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان، الاردن، ٢٠٠٩: ٣٧.

(ملحق البحث)

استمارة استبيان حول الدراسة الموسومة

(دور ركائز الحوكمة في كفاءة إعداد الموازنة العامة

تحية طيبة ...

استمارة الاستبيان المعروضة بين يديك الكريمتين جزءاً من متطلبات استكمال الدراسة الموسومة

((دور ركائز الحوكمة في كفاءة إعداد الموازنة العامة

تهدف الدراسة إلى وضع آليات لتنفيذ مرتكزات حوكمة الشركات في إعداد الموازنات في الوحدات الحكومية بناءً على تقييم الواقع الحالي لها، وذلك برؤية شاملة تتسم بخصوصية البيئة العراقية، وتسفيد من التجارب العالمية في هذا المجال، فضلاً عن الاسترشاد بآراء الخبراء والقائمين على إدارتها.

تحاول الباحثة من خلال هذه الاستبيان إثبات فرضية أساسية تبنتها الدراسة مفادها ((يؤثر تطبيق مرتكزات حوكمة الشركات في كفاءة إعداد الموازنة في الوحدات الحكومية))

وتتفرع منها الفرضيات التالية :

أولاً : تؤثر تطبيق ركائز حوكمة الشركات في كفاءة إدارة الوحدات الحكومية.

ثانياً :. تؤثر مرتكزات حوكمة الشركات في جودة إعداد القوائم المالية في الوحدات الحكومية.

ثالثاً: تؤثر مرتكزات حوكمة الشركات في جودة المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية في الوحدات الحكومية.

ولما تتوسمه الباحثة فيكم من دراية وخبرة في موضوع الدراسة، نأمل أن نحظى بمعرفتكم وخبرتكم في التأشير بعلامة (✓) داخل المربع المناسب المقابل للأسئلة المرافقة، ويحدونا الأمل في الحصول على أكبر قدر ممكن من العناية والدعم من فيض الخبرة التي تمتلكونها، لما لذلك من تأثير على الاستنتاجات التي ستتوصل إليها الباحثة ونتائج الدراسة بشكل عام. ولأغراض الإيضاح ندرج لاحقاً بعض المصطلحات الواردة في الاستبانة.

مع فائق التقدير والاحترام

الباحثة

أ.م. د. صبيحة برزان فرهود

المعهد التقني/ الناصرية

قسم المحاسبة

تعريف عامة :

١. الموازنة العامة للدولة: هي خطة سنوية اقتصادية - مالية - سياسية - متمثلة بمجموعة من الأهداف والبرامج المقرر تنفيذها من قبل وحدات الدولة المختلفة خلال فترة زمنية معينة (سنة عادة) معبرا عنها بتقديرات تكاليفها المالية وبيان مصادر تمويلها.

٢. **حوكمة الشركات** : إنها نظام مراجعات وتوازنات داخلية وخارجية ،تتبنها جميع المنظمات سواء أكانت شركات خاصة أم مملوكة للدولة، تضمن بان الشركات تؤدي واجبها بالمساءلة تجاه جميع أصحاب المصالح فيها، وتعمل بطريقة مسؤولة اجتماعيا في جميع نواحي نشاطاتها، وذلك بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة، مما يحافظ على حقوق المالكين والعاملين فيها وبقية أصحاب المصالح. وذلك من خلال تبني الإجراءات المالية والمحاسبية السليمة وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة.

٣. **ركائز حوكمة الشركات**: هي الدعائم التي تستند عليها حوكمة الشركات متمثلة في :-

- أ. **أصحاب المصلحة** : كافة الأطراف التي يكون لها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في الوحدات الحكومية، وهم كل من حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة مثل الهيئة العامة للضرائب، المخطط المالي، وزارة المالية، الأفراد العاملين والمجهزين والزبائن .
- ب. **العدالة والإنصاف** : وتعني حيادية المسؤولين في الوحدات الحكومية عند قيامهم بتأدية مهامهم واتخاذ القرارات بحيث يكون أولئك المسؤولون عادلين ومنصفين ويتمتعون بالتجرد والنزاهة في معاملة الأطراف ذات المصالح المشتركة وهم حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة ، ولاسيما في المجالات التي يحتمل أن تتعارض فيها المصالح .
- ت. **الشفافية** : وضوح نشاطات الشركة وأدائها للجهات الخارجية وتزويد من يعينهم الأمر بالمعلومات الوافية والكافية ليتاح لهم فهم أوضاع معينة وبشكل كامل وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة بشأنها .
- ث. **المسؤولية والمساءلة** : وتعني التزام أعضاء مجالس الإدارة في الشركات المعنية وكبار التنفيذيين فيها وكذلك المدققين هناك بإنجاز المهام المناطة بهم والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم و محاسبة المسؤولين في الشركات أو الذين يتخذون القرارات ويقومون بتنفيذ أعمالها عن تبعات أعمالهم ونتائج قراراتهم ذات الصلة .
- ج. **الاستقلالية** : القدرة على ممارسة التقدير والحكم بشكل مستقل وبعيدا عن الضغوطات الخارجية ، وهي تشمل أعضاء ومجالس الإدارة في الشركات وكبار التنفيذيين فيها ، فضلا عن مراقبي الحسابات .
- ح. **التشريعات والقوانين**:- إن وجود قوانين تحكم أداء الوحدات الاقتصادية من شأنها أن تؤدي إلى كفاءة أداء حوكمة الشركات، ففي الكثير من الدول لا يوجد قانون او نظام خاص بالحوكمة، لكنه يوجد في نسيج من القوانين والتشريعات التي تحكم أداء الوحدات الحكومية مثل قانون الموازنة العامة للدولة، قانون ضريبة الدخل ، المعايير المحاسبية والأدلة الرقابية الصادرة وغيرها من القوانين التي تحدد مسؤوليات وواجبات كافة أعمال ونشاطات الوحدة الحكومية.

١- أسم الجهة التي تعمل فيها :

٢- التحصيل الدراسي : ☐ الدبلوم الفني ☐ البكالوريوس ☐ الدبلوم العالي ☐ الماجستير ☐

☐ الدكتوراه ☐ أخرى (تذكر) ☐

٣- التخصص العلمي :

٤- عدد سنوات الخدمة الوظيفية :

المحور الأول: اختبار مستوى إعداد الموازنات في الوحدات الحكومية.					
الفقرات	اتفق تماما	اتفق حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماما	
٢. تعد كفاءة الإدارة العليا في الوحدات الحكومية آلية مهمة من آليات الحوكمة .	٢٢	١٣	٥	-	-
٣. أن التقيد بالأنظمة والتعليمات في الوحدات الحكومية من شأنه أن يؤدي إلى كفاءة أدائها.	٢٣	١٥	١	-	-
٤. هل تعتقد أن التعليمات والقوانين النافذة والمطبقة في الوحدات الحكومية آلية متكاملة من آليات الحوكمة .	١٥	١٠	٥	٨	٢
٥. هل تعتقد أن إعداد الموازنات بصيغتها الحالية يمكن ان تؤدي إلى تحقيق أهداف الوحدات الحكومية؟	٣	٢	٧	٢٢	٦
٦. هل تعتقد أن موعد إقرار الموازنات الحالية هو توقيت مناسب	٢	١	٢	٢٥	١٠
٧. ان توفير المعلومات بالتوقيت المناسب والجودة الملائمة من شأنه ان يؤدي إلى إقرار الموازنات بالتوقيت المناسب بدون تأخير.	١٠	٢	١٠	١٥	٣
٨. ان التنسيق والتعاون بين المستويات الإدارية في الوحدات الحكومية في توفير المعلومات يمكن أن يعتبر أداة من أدوات نجاح إعداد الموازنات.	٢٥	١٠	١	٢	٣
٩. أن التنسيق والتعاون بين الوحدات الحكومية الفرعية والإدارات ضمن الوزارة الواحدة يمكن ان يؤدي إلى توفير المعلومات التي من شأنها أن تؤدي إلى إنجاح عملية إعداد الموازنات وإقرارها بالوقت المناسب.	٢٢	١٢	٤	١	١
١٠. لا بد ان يتم إعداد المعلومات المالية والإفصاح عنها بموجب المعايير المحاسبية الملائمة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي في الوحدات الحكومية.	٢٥	١٠	٥	-	-
١١. توجد وحدة منفصلة للتدقيق الداخلي في وحدتك، يتمتع أعضاؤها بالاستقلالية والكفاية المهنية.	٥	٦	٣	٢٠	٦
١٢. تفصح دائرتك عن عمليات التدقيق الداخلي ونتائجها.	١٥	١٢	٤	٦	٣
١٣. هناك تنسيق بين وحدة التدقيق الداخلي وهيئات ديوان الرقابة المالية.	٢٢	١٢	٤	١	١
١٤. يتم الإشراف على عمليات التدقيق الداخلي من قبل لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة.	١	٢	٤	٢٠	١٣
١٥. يطبق مجلس الإدارة في الوحدة الحكومية معايير عالية للسلوك المهني ويأخذ بنظر الاعتبار مصلحة أصحاب المصالح الآخرين.	١٠	٥	٢	١٧	٦
المحور الثاني: اختبار مدى ملائمة الإطار المقترح لإعداد الموازنات .					
١. هل تعتقد بأهمية صياغة إطار شامل لإعداد الموازنات في الوحدات الحكومية	٣٠	١٠	-	-	-
٢. تعد المعايير المحاسبية آلية أساسية من آليات حوكمة الشركات.	٢٥	١٠	٥	-	-

٢٢	١٦	٢	-	-	٣. يهدف الإطار المقترح لإعداد الموازنات في إطار مرتكزات حوكمة الشركات إلى : - زيادة جودة اعداد التقارير المالية في الوحدات الحكومية - زيادة كفاءة عملية التدقيق الداخلي إلى جانب عملية التدقيق الخارجي . - زيادة كفاءة الإدارة من خلال تفعيل عملية المسؤولية والمساءلة. - زيادة جودة المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية من خلال تفعيل الشفافية في إعداد هذه المعلومات.
٢٢	١٢	٦	-	-	٥- تؤدي الإدارة العليا في الوحدات الحكومية دورا مركزيا في حوكمة الشركات من خلال ما يأتي: - يشارك في وضع إستراتيجية للوحدة الحكومية. - يقدم الحوافز المناسبة للإدارة والعاملين.
١٢	٢٢	٦	-	-	٦- تعد التقارير المالية التي تصدرها الوحدات الحكومية المصدر الوحيد الذي تعتمد عليه في التعرف على أداؤها.
٢٥	١٠	٥	-	-	٧- تؤثر المعايير المحاسبية في جودة إعداد التقارير المالية
٢٣	١٠	٧	-	-	٨- يعد ديوان الرقابة المالية المسؤول عن مراقبة أعمال الوحدات الحكومية.
٣٠	١٠	-	-	-	٩- إن كفاءة عمل ديوان الرقابة المالية يزيد من استقلالية المدقق وحياديته.
٢٣	١٧	-	-	-	١٠- إن التقارير التي يصدرها ديوان الرقابة المالية عن الوحدات الحكومية تعزز ثقة الجمهور بهذه الوحدات.
٢٥	١٥	-	-	-	١١- إن ارتباط ديوان الرقابة المالية في العراق بالسلطة التشريعية يؤدي إلى تحقيق هدف المساءلة عن أداء الوحدات الحكومية.
٢٧	١٣	-	-	-	١٢- يمكن اعتبار تنميط الممارسات المحاسبية في العراق من خلال النظام المحاسبي الحكومي والمعايير المحاسبية الملزمة آلية مناسبة لحوكمة الوحدات الحكومية.
١٢	١٥	١٢	-	١	١٣- تمتلك الوحدات الحكومية رسالة وأهداف إستراتيجية واضحة يدركها العاملون وأصحاب المصالح الآخرين.
٢٥	١٣	٢	-	-	١٤- يساعد التدقيق الخارجي على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات في الوحدات ومن ثم غرس الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام.
٢٧	١٢	١	-	-	١٥- تساعد وظيفة التدقيق الداخلي على منع واكتشاف الغش والتزوير، وبالتالي زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية وتحسين سلوك العاملين فيها.